

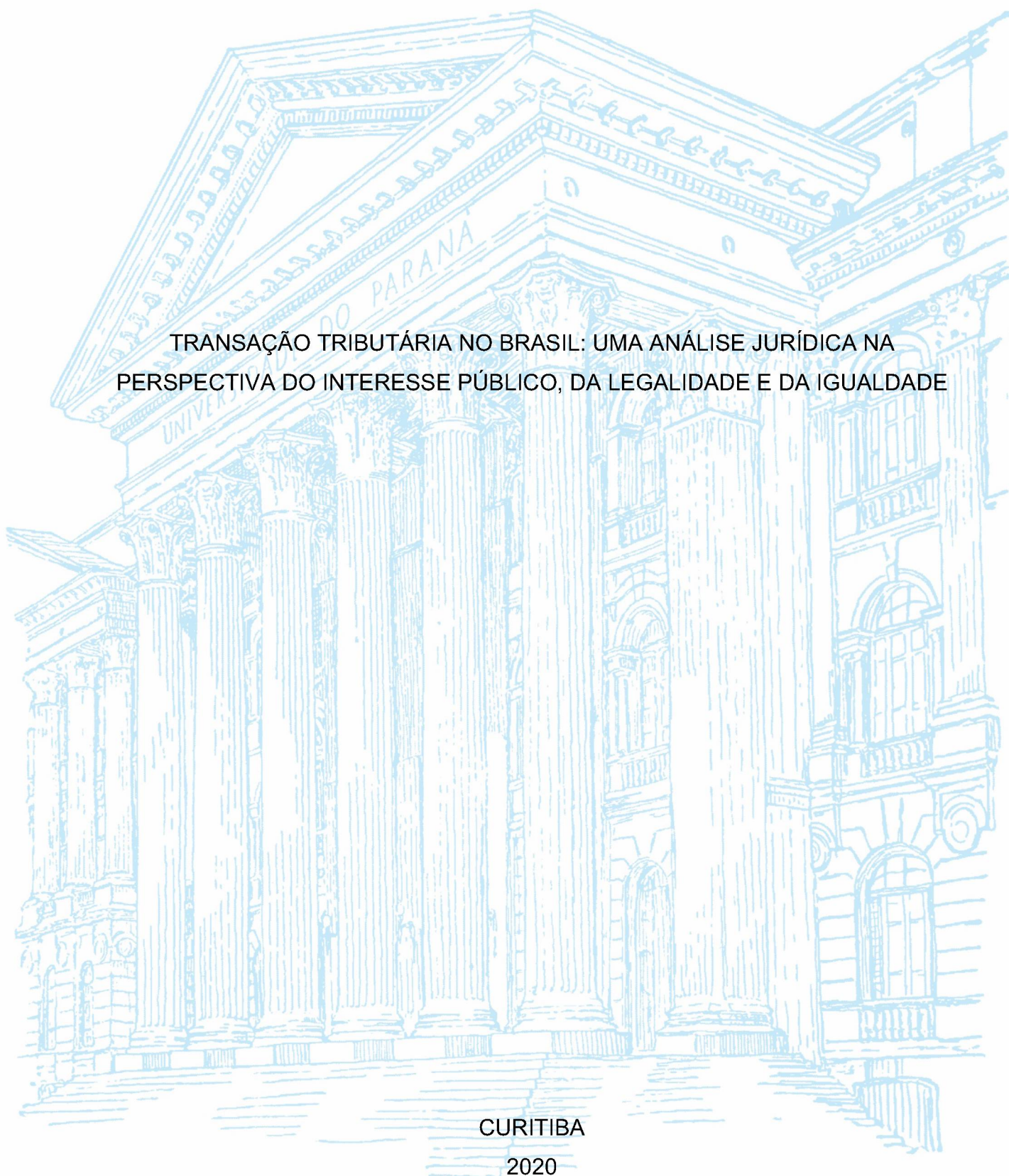
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANA PAULA SABETZKI BOEING

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE JURÍDICA NA
PERSPECTIVA DO INTERESSE PÚBLICO, DA LEGALIDADE E DA IGUALDADE

CURITIBA

2020



ANA PAULA SABETZKI BOEING

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE JURÍDICA NA
PERSPECTIVA DO INTERESSE PÚBLICO, DA LEGALIDADE E DA IGUALDADE

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito do Estado.

Orientadora: Prof. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2020

B671t

Boeing, Ana Paula Sabetzki

Transação tributária no Brasil: uma análise jurídica na perspectiva do interesse público, da legalidade e da igualdade [meio eletrônico] / Ana Paula Sabetzki Boeing. - Curitiba, 2020.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2020.

Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher.

1. Direito tributário. 2. Interesse público. 3. Igualdade. I. Grupenmacher, Betina Treiger. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

CDU 336.2

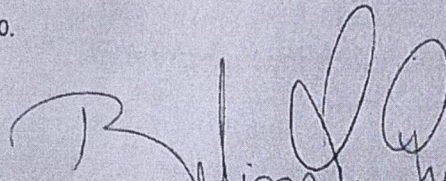
**Catálogo na publicação - Universidade Federal do Paraná
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas
Bibliotecária: Eglem Maria Veronese Fujimoto - CRB 9/1217**

TERMO DE APROVAÇÃO

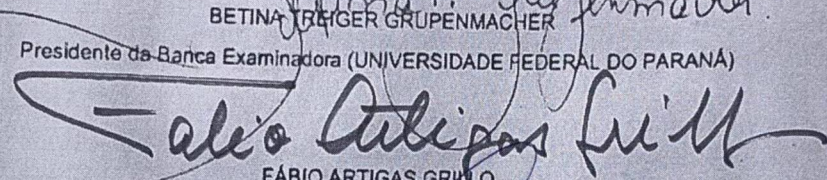
Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de ANA PAULA SABETZKI BOEING intitulada: **TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Uma análise jurídica na perspectiva do Interesse público, da legalidade e da Igualdade**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua aprovação no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

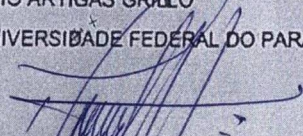
CURITIBA, 15 de Abril de 2020.


BETINA TREIGER GRUPENMACHER

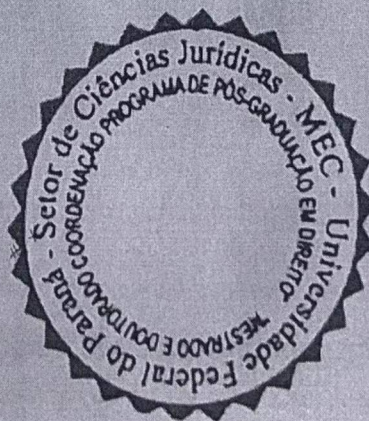
Presidente da Banca Examinadora (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


FÁBIO ARTIGAS GRILLO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


DEMETRIUS NICHELE MACEI

Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO)





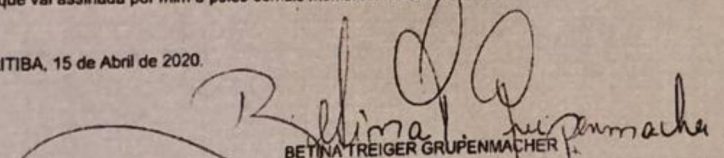
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -
40001016017P3

ATA Nº80


ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO

No dia quinze de abril de dois mil e vinte às 14:00 horas, na sala REMOTA, CONFORME AUTORIZA PORTARIA 36/2020- CAPES, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação da mestranda ANA PAULA SABETZKI BOEING, intitulada: **TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Uma análise jurídica na perspectiva do interesse público, da legalidade e da igualdade**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná em DIREITO, foi constituída pelos seguintes Membros: BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), FÁBIO ARTIGAS GRILLO (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), DEMETRIUS NICHELE MACEI (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela Renovação. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

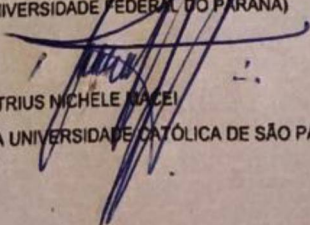
CURITIBA, 15 de Abril de 2020.


BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Presidente da Banca Examinadora (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


FÁBIO ARTIGAS GRILLO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


DEMETRIUS NICHELE MACEI

Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO)



AGRADECIMENTOS

A meus pais e a meu irmão, pelo amor e apoio incondicionais não só nesse momento, mas durante toda a minha vida.

A meus amigos queridos, pela compreensão e por constituírem fonte de tanta alegria.

À professora Betina, pelas valiosas lições dentro e fora de sala de aula.

RESUMO

Por meio deste estudo se pretende verificar as limitações que o ordenamento jurídico nacional impõe à transação tributária. Embora a transação esteja minimamente regulamentada no Código Tributário Nacional, em um primeiro momento ela será analisada apenas em face da Constituição, metodologia que se justifica em razão da hierarquização da nossa ordem jurídica. A partir da análise do texto constitucional, identificamos três princípios que influenciam de forma mais direta a possibilidade e os limites da transação tributária. São eles o da supremacia e indisponibilidade de interesse público, o da legalidade e o da igualdade. A primeira parte do trabalho será dedicada, assim, à análise das principais limitações que a Constituição diretamente impõe à transação tributária em vista daqueles três princípios. A segunda parte versará sobre a legislação infraconstitucional que tem pertinência com o tema, notadamente o Código Tributário Nacional. Será também verificada a possível incidência do artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 nas transações tributárias e eventual necessidade de autorização prévia em convênio entre os Estados-membros para aquelas que envolvam o ICMS. Por fim será examinado o texto da Lei 13.988/2020, objetivando-se com isso aplicar as noções jurídicas que foram desenvolvidas nos capítulos precedentes.

Palavras-chave: transação tributária; interesse público; legalidade; igualdade.

ABSTRACT

This study aims to verify the legal limits of tax transaction in Brazil. Although transaction is minimally regulated in the National Tax Code, at first it will be analyzed only in view of the Constitution. This methodology is due to our legal order hierarchy. From the analysis of the constitutional text, we identified three principles that most directly influence the possibility and limits of tax transaction: supremacy of public interest, legality and equality. The first part of the work will therefore be dedicated to the analysis of the main limits that the Constitution directly imposes on tax transaction in view of those three principles. The second part will deal with the non-constitutional legislation that is relevant to the topic, especially the National Tax Code. It will also be analyzed whether article 14 of Complementary Act 101/2000 is applicable to tax transactions and whether prior authorization by States is required for transactions involving ICMS. Finally, Act 13.988/2020 will be examined, with the aim of applying the legal notions that were developed in the preceding chapters.

Key Words: tax transaction; public interest; legality; equality.

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

ICM – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU - Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

ITBI – Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos

LC - Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MP – Medida Provisória

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
-----------------	----

PARTE I – A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE A TRANSAÇÃO.....	18
2 O PRINCÍPIO DA SUPREMACIA E DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO.....	21
2.1 O INTERESSE PÚBLICO COMO RESULTADO DA PRODUÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO AO CASO CONCRETO.....	21
2.2 O PRINCÍPIO SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO QUE NÃO SIGNIFICA A PREVALÊNCIA APRIORÍSTICA DE UM TITULAR DE POSIÇÃO JURÍDICA	28
2.3 O PRINCÍPIO DA FINALIDADE E A INVALIDADE DO ATO QUE NÃO VISAR AO INTERESSE PÚBLICO.....	40
2.4 A INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO QUE, POR SI, NÃO REPRESENTA ÓBICE ÀS TRANSAÇÕES ADMINISTRATIVAS.....	42
2.5 A SUPREMACIA E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO COMO CONDICIONANTE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	46
3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	49
3.1 O CONTEÚDO DA LEGALIDADE GENÉRICA.....	49
3.2 O CONTEÚDO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA.....	52
3.3 A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA NORMATIVA E DECISÓRIA E OS REGIMES DE LEGALIDADE SIMPLES E ESTRITA.....	55
3.4 A CIRCUNSCRIÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (ESTRITA) ÀS HIPÓTESES DE INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS.....	58
3.5 A MEDIDA PROVISÓRIA COMO EXCEÇÃO À LEGALIDADE GENÉRICA.....	62
3.6 A INEXISTÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DOS BENS PÚBLICOS: NOS TERMOS DA LEI, ELES SÃO DISPONÍVEIS.....	64
3.7 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E NATUREZA <i>EX LEGE</i> DO TRIBUTO: A NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL PARA A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A	

POSSIBILIDADE DE RAZOÁVEL DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA.....	70
3.8 DEMAIS QUESTÕES CONSTITUCIONAIS RELACIONADAS À LEI DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	79
4 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	81
4.1 A INDISSOCIABILIDADE ENTRE IGUALDADE, LEGALIDADE E REPÚBLICA.....	81
4.2 A IGUALDADE E A NECESSIDADE DE TRATAMENTO EQUITATIVO DOS CONTRIBUINTES.....	83
4.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRESSUPOSTO E MEDIDA DA TRIBUTAÇÃO.....	87
4.4 A JUSTIÇA FISCAL: REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO ORIENTADA ESSENCIALMENTE PELA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	91
4.5 A IGUALDADE COMO LIMITAÇÃO AO CONTEÚDO E À APLICAÇÃO DA LEI DE TRANSAÇÃO.....	94

PARTE 2 - A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

5 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	97
5.1 O PRINCÍPIO FEDERATIVO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	97
5.2 AS NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO.....	103
5.3 A POSSIBILIDADE DE LEIS LOCAIS PREVEREM NOVAS HIPÓTESES DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	108
5.4 O CTN E O ADEQUADO ESTABELECIMENTO DE NORMAS GERAIS SOBRE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	110
6 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	111
6.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	111
6.2 RECIPROCIDADE DE CONCESSÕES EM RELAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA OU ÀS PENALIDADES.....	117
6.3 PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.....	122

6.4 EXISTÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL OU ADMINISTRATIVO.....	123
6.5 A DÚVIDA COMO MERA DECORRÊNCIA DA EXISTÊNCIA DA LIDE.....	128
6.6 NATUREZA CONTRATUAL.....	131
6.7 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	134
6.8 IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO CONTEÚDO DA TRANSAÇÃO.....	138
6.9 A VINCULABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO QUE NÃO OBSTA A TRANSAÇÃO.....	140
7 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E BENEFÍCIOS FISCAIS.....	144
7.1 A NÃO INCIDÊNCIA DO ARTIGO 14 DA LRF.....	144
7.2 A DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO PRÉVIA EM CONVÊNIO DE ICMS.....	148
8 A LEI 13.988/2020.....	153
8.1 O CONTEXTO EM QUE EDITADA A LEI 13.988/2020.....	153
8.2 ASPECTOS GERAIS DA LEI 13.988/2020.....	154
8.3 TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA.....	163
8.4 TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA.....	169
8.5 TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR.....	172
8.6 COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA IGUALDADE E COM O CTN.....	175
 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	 179
REFERÊNCIAS.....	186

INTRODUÇÃO

Causa perplexidade que muitos operadores do Direito ainda manifestem rejeição ou estranheza à adoção de métodos consensuais para a solução de conflitos com o Poder Público. Na área tributária o repúdio – ou talvez preconceito – é ainda mais intenso.

A consensualidade não é grande novidade no âmbito da Administração Pública. Desde 1941 o artigo 10 do Decreto-Lei 3.365 estabelece que “a desapropriação deverá efetivar-se mediante acordo ou intentar-se judicialmente”. No âmbito tributário a possibilidade de transação vem desde 1951, prevista na Lei 1.341/1951 - Lei Orgânica do Ministério Público da União, órgão então responsável por promover as execuções fiscais. Nos processos judiciais há muito que se permite que a Fazenda Pública confesse, desista, transacione, firme compromisso. O que a Lei exige é que determinadas autoridades autorizem a prática desses atos pelos advogados públicos¹.

Há diversos diplomas legislativos recentes sobre o assunto. O Código de Processo Civil de 2015 estabelece a obrigatoriedade de os entes públicos criarem câmaras de mediação e conciliação para a solução consensual de conflitos no âmbito administrativo. A Lei 13.140/2015 – Lei de Mediação regulamenta em capítulo específico a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. A Lei 13.655/2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disciplina a possibilidade de celebração de compromisso entre autoridade pública e interessados. A Lei 13.867/2019 modificou o Decreto-Lei 3.365/1941 para possibilitar a opção pela mediação ou pela via arbitral na definição dos valores de indenização nas desapropriações por utilidade pública. A Lei 13.988/2020 estabelece os requisitos e as condições para a celebração de transação tributária no âmbito federal.

Nesse contexto está progressivamente adquirindo relevância a utilização de métodos consensuais para solucionar conflitos com a Administração². A área tributária não constitui exceção. Atualmente há quem fale em “processo tributário

1 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.072.

2 OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Direito Administrativo Democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 228.

equitativo”³, em “contratualismo fiscal”⁴ e em “cidadania fiscal”⁵, noções que se relacionam a um maior diálogo entre fisco e contribuinte. A tendência de adoção de métodos consensuais foi fortalecida pela proliferação de ações judiciais envolvendo os entes públicos⁶.

É notória a existência de excessiva e crescente litigiosidade na área tributária. Segundo Carlos Yuri Araujo Moraes, esse quadro é causado, no plano normativo, pela existência de regras incongruentes entre si, pelo ritmo acelerado de alterações legislativas e pela linguagem obscura e truncada das normas. Tudo isso contribui para a complexidade da legislação brasileira sobre tributos. No plano fático o autor menciona, de um lado, a atuação “prepotente” da Administração, que se vale da suposta sujeição do contribuinte às suas determinações, e, de outro, a utilização de defraudações e a prática de infrações em geral pelo sujeito passivo para diminuir o impacto da tributação⁷.

Nesse contexto, a consensualidade pode contribuir de forma importante para a redução da elevada litigiosidade na área tributária, conforme observa Betina Treiger Gruppenmacher⁸:

É fato que ostentamos elevados e indesejáveis índices de litigiosidade em matéria tributária, tanto em âmbito administrativo como em âmbito judicial. A lentidão na tramitação dos processos, além de retardar a realização da receita tributária, mantém o contribuinte em “estado de inadimplência”, ainda que em alguns casos a exigibilidade do crédito esteja suspensa. Tal circunstância, a par de comprometer o financiamento das instituições democráticas, compromete também o desenvolvimento da atividade econômica.

A redução da referida litigiosidade perpassa, necessariamente, pela adoção de medidas alternativas de solução de conflitos, entre as quais se inserem a transação, a arbitragem e o negócio jurídico processual.

3 TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 93.

4 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A Transação em Matéria Tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 53-69.

5 Ibid., p. 29.

6 DI PIETRO, op. cit., p. 1.063.

7 MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 487.

8 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes. *Revista Consultor Jurídico*, 6 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-06/betina-gruppenmacher-fisco-contribuintes>>. Acesso em: 11/01/2019.

Há bastante tempo a transação no âmbito tributário é utilizada em países economicamente desenvolvidos, a exemplo dos Estados Unidos, ao passo que em países com índices significativos de pobreza ela constitui questão bastante delicada. Segundo André Martins de Andrade, isso ocorre porque a transposição de um instituto do Direito Civil para o Direito Público pressupõe um marco civilizatório em relação ao Estado Democrático de Direito. Esse marco tende a estar presente em países com um nível satisfatório de bem-estar coletivo e com longa tradição democrática⁹.

No Brasil há ainda bastante relutância na aceitação da transação tributária. O tributo é criado por Lei. A sua cobrança pelo Fisco deve ocorrer nos estritos termos da Lei. O elemento vontade – ou, em termos mais precisos, a discricionariedade decisória da Administração Pública – estaria completamente afastado da relação tributária. Nem mesmo a tão poderosa Lei – que, diga-se de passagem, nada mais é do que um ato produzido pelo Poder Legislativo – poderia autorizar e disciplinar a transação entre Fisco e contribuinte.

Haveria um impedimento constitucional à transação tributária? Não é nem preciso se demorar com a análise de todos os 250 artigos do texto constitucional para perceber que a resposta é bem evidente. Basta a leitura do preâmbulo. Seria possível uma sociedade “comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica de controvérsias” na qual a própria Administração Pública esteja juridicamente impedida a solucionar de forma consensual os seus próprios conflitos?

O que se objetiva com esse trabalho – sem deixar de passar pela resposta àquela questão – é ir um passo adiante. Pretende-se verificar as limitações que o ordenamento jurídico nacional impõe à transação tributária, de forma a verificar a conformação jurídica do instituto em nosso país. O problema de pesquisa é, portanto, o seguinte: quais as limitações jurídicas à transação tributária no Brasil?

O tema deste trabalho consiste na transação tributária. Do ponto de vista teórico, o tema será analisado em uma perspectiva eminentemente constitucional a partir dos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público, da legalidade e da igualdade. Do ponto de vista espacial, o tema será circunscrito ao

9 ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 365-366.

território nacional. Do ponto de vista temporal, o tema será limitado ao direito atualmente vigente, que tem como base a Constituição Federal promulgada em 1988.

Dessa forma, o tema delimitado corresponde à transação tributária no direito brasileiro atualmente vigente na perspectiva do interesse público, da legalidade e da igualdade. Essa delimitação justifica-se na medida em que há controvérsia atual sobre o tema no Brasil. Além disso, pretende-se contribuir com o avanço da ciência por meio da abordagem do assunto em uma perspectiva teórica diferenciada.

Embora a transação esteja minimamente regulamentada no Código Tributário Nacional, em um primeiro momento ela será analisada apenas em face da Constituição, abstraída por completo a disciplina do Código. Esta metodologia se justifica em razão da hierarquização da nossa ordem jurídica. A Constituição está no ápice do ordenamento e fundamenta todos os demais atos normativos. Eles só são válidos se estiverem em conformidade com ela do ponto de vista formal e material¹⁰.

O texto constitucional não trata diretamente da transação tributária. Porém ele contém diversos princípios, que “aparecem como linhas diretrizes que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”¹¹. Os princípios podem ser conceituados, de forma sintética, como enunciados lógicos, explícitos ou implícitos, dotados de generalidade e que vinculam a interpretação e a aplicação das normas jurídicas que com ele se relacionam¹².

A partir da análise da Constituição, identificamos três princípios que influenciam de forma mais direta a possibilidade e os limites da transação tributária. São eles o da supremacia e indisponibilidade de interesse público, o da legalidade e o da igualdade. Deles decorrem, a nosso ver, as principais limitações que a Constituição diretamente impõe à transação tributária.

A primeira parte do trabalho será dedicada, assim, à análise das possibilidades e dos limites da transação em face daqueles três princípios.

A segunda parte versará sobre a legislação infraconstitucional que tem pertinência com o tema. Em um primeiro momento, será analisada a aplicabilidade da

10 SARMENTO, Daniel. SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 23.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 171-172.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 49.

normatização do Código Tributário Nacional no contexto do federalismo brasileiro. Em seguida será examinada de forma detalhada a disciplina do CTN acerca da transação tributária, de forma a verificar a sua compatibilidade com a Constituição e a identificar as condicionantes da transação que decorrem do texto do Código. Então será examinada a possível incidência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal nas transações tributárias e a eventual necessidade de autorização prévia em convênio entre os Estados-membros para aquelas que envolvam ICMS. Analisada a conformação jurídica do instituto, será por fim examinada a Lei 13.988/2020, que regulamentou a transação tributária no âmbito da União, objetivando-se com isso aplicar as noções jurídicas que foram desenvolvidas nos capítulos precedentes.

A pesquisa será qualitativa e será adotado o método de abordagem dedutivo. Quanto às técnicas de pesquisa, será utilizada documentação indireta (doutrina bibliográfica) e direta (normas da Constituição Federal, da legislação infraconstitucional e acórdãos do Supremo Tribunal Federal).

PARTE I

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE A TRANSAÇÃO

O verbo transigir deriva do latim *transigere*, que significa concluir um ajuste, terminar uma desavença. Dele decorre o substantivo transação, que tem o sentido comum de “pacto, convenção, ajuste, em virtude do qual as pessoas realizam um contrato ou promovem uma negociação”¹³. No Direito, a transação foi concebida no campo do Direito Privado. Originariamente ela se relacionava a uma decisão convencional que solucionava direitos incertos, com o objetivo de trazer o sentimento de paz para as partes¹⁴.

O instituto foi positivado no Brasil pelo Código Civil de 1916: “É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas” (artigo 1.025). Clovis Bevilacqua considerava a transação “um ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas”. Com base na doutrina de Josef Kohler, Bevilacqua afirmava que a transação tinha duplo fundamento econômico: “a transformação de um estado jurídico inseguro em outro seguro; e a obtenção desse resultado pela troca da prestação equivalente”. A reciprocidade, portanto, era essencial à transação, pois sem ela haveria mera liberalidade¹⁵.

O Código Civil de 2002 incluiu a transação entre as espécies de contratos nominados e a disciplinou em seus artigos 840 a 850. Pela regulamentação atual, a transação é um contrato pelo qual os interessados (transigentes ou transatores) previnem ou terminam um litígio mediante concessões mútuas (artigo 840 do CC). Apenas direitos patrimoniais de caráter privado podem ser objeto de transação (artigo 841 do CC).

13 SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 2.145, 2.149.

14 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: contexto, texto e argumentos. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009. p. 37.

15 BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, comentado por Clovis Bevilacqua*. Edição Histórica. Volume IV. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1958. p. 144.

A doutrina civilista classifica a transação como um contrato bilateral, tendo em vista as concessões recíprocas; comutativo, diante da equivalência das obrigações assumidas; oneroso, pois o benefício de um equivale ao sacrifício de outro; paritário, já que as partes têm as mesmas condições de negociação; consensual, porque se consuma quando da sua celebração; instantâneo, diante da produção de efeitos de uma só vez, embora a sua execução possa ser imediata ou diferida; causal, pois os seus motivos determinantes podem importar na sua invalidade caso sejam inexistentes, ilícitos ou imorais; principal e definitivo, pois não depende e tampouco é preparatório de outro negócio jurídico¹⁶.

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho apontam quatro elementos constitutivos fundamentais da transação no Direito Civil¹⁷:

- a) *acordo entre as partes*: a transação é um negócio jurídico bilateral, em que a convergência de vontades é essencial para impor sua força obrigatória. Assim sendo, é imprescindível o atendimento aos requisitos legais de validade, notadamente a capacidade das partes e a legitimação, bem como a outorga de poderes especiais, quando realizada por mandatário (art. 661, §1º, do CC/2002);
- b) *existência de relações jurídicas controvertidas*: haver dúvida razoável sobre a relação jurídica que envolve as partes é fundamental para se falar em transação. Por isso mesmo, é “nula a transação a respeito do litígio decidido por sentença passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por título ulteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação” (art. 850 do CC/2002). Como observa SÍLVIO VENOSA, “qualquer obrigação que possa trazer dúvida aos obrigados pode ser objeto de transação. Deve ser elástico o conceito de dubiedade. Somente não podem ser objeto de transação, em tese, as obrigações cuja existência, liquidez e valor não são discutidos pelo devedor”;
- c) *animus de extinguir as dúvidas, prevenindo ou terminando o litígio*: através da transação, cada uma das partes abre mão de uma parcela de seus direitos, justamente para evitar ou extinguir o conflito. Essa é a ideia regente do instituto;
- d) *concessões recíprocas*: como a relação jurídica é controversa, não se sabendo, de forma abstrata, de quem é a razão, as partes, para evitar maiores discussões, cedem mutuamente. Se tal não ocorrer, inexistirá transação, mas, sim, renúncia, desistência ou doação.

A transação também é tratada no Código de Processo Civil. Segundo o seu artigo 487, III, “b”, a decisão judicial que homologa a transação causa a extinção do processo com resolução do mérito¹⁸. Isso significa que a sentença homologatória é

16 GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Manual de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 829-831.

17 Ibid., p. 828.

18 O CPC também estabelece que as despesas processuais são divididas igualmente entre as partes que transacionarem, caso elas não tenham disposto de forma diversa (artigo 90, § 2º). Se a

considerada decisão de mérito, apta a se tornar indiscutível em razão da coisa julgada. Fredie Didier Júnior observa que a transação é caracterizada por concessões mútuas e assim não se confunde com outras espécies de autocomposição como a renúncia à pretensão, “ato abdicativo pelo qual o autor reconhece não possuir o direito alegado”, e o reconhecimento da procedência do pedido, “conduta do demandado que admite a procedência do pedido que lhe foi dirigido (submissão)”¹⁹.

A teoria da transação, desenvolvida no âmbito do Direito Privado, se expandiu para os demais ramos do Direito. Atualmente ela vem sendo bastante aplicada em campos como o Direito Ambiental (termos de ajustamento de conduta), Trabalhista (programas de demissão voluntária) e Penal (transação penal)²⁰. O Direito Privado conferiu os traços básicos do instituto, que acabam sendo os mesmos para as demais áreas. No Direito Público, aplicam-se as normas e princípios próprios do regime publicista e, supletivamente, as regras do Direito Privado²¹.

Onofre Alves Batista Júnior sustenta que, no Direito Administrativo, a transação pressupõe a existência de cinco elementos: a) relação jurídico-administrativa controvertida (controvérsia em curso ou potencial da qual seja parte a Administração Pública); b) vontade de transigir; c) capacidade do interessado e competência da autoridade pública para transacionar; d) objeto transacionável (direito disponível ou lei que autorize a transação); e) concessões recíprocas²².

Quanto ao Direito Tributário, a transação é prevista no Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário (artigo 156, III). O Código estabelece, no *caput* do artigo 171, que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação²³ de litígio e consequente

transação ocorrer antes da sentença, as partes ficam dispensadas do pagamento das custas processuais remanescentes (artigo 90, § 3º).

19 DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015, p. 732.

20 GODOY, *Transação tributária: contexto, texto e argumentos*, cit., p. 36.

21 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 327.

22 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 328.

23 O CTN, equivocadamente, emprega o vocábulo “determinação” em vez de “terminação”. O deslize é facilmente perceptível por meio da análise do *caput* artigo 136 do Projeto de Lei 4.834/1954, no qual se empregou o vocábulo *terminação*: “É facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em *terminação de litígio* e consequente extinção de crédito tributário”. O PL 4.834/1954, que serviu de base para a elaboração do anteprojeto do CTN, e os demais antecedentes históricos do Código serão objeto do capítulo 6.1.

extinção de crédito tributário. O parágrafo único do mesmo dispositivo prevê que a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. Nada mais foi disciplinado pelo Código.

Há diversas discussões que envolvem o regramento estabelecido pelo CTN, como a aplicação da transação apenas a litígios judiciais ou também a controvérsias administrativas e a possibilidade de transação preventiva ou a sua restrição à modalidade terminativa. Essas questões serão objeto da segunda parte do trabalho. Em um primeiro momento, impõe-se analisar o instituto em face da Constituição Federal, que disciplinou de forma analítica o regime jurídico tributário e estabeleceu os princípios e regras que regem a tributação²⁴.

O aspecto que é inerente à transação, independentemente do ramo do Direito em questão, são as concessões recíprocas. Conceder significa permitir, abrir mão, ceder. Na transação isso ocorre quando alguém cede parcela de sua pretensão, ou seja, do direito que acredita ter²⁵. Sem que existam concessões de ambas as partes o que pode haver é a mera liberalidade, a renúncia à pretensão ou o reconhecimento da procedência do pedido. É com isso em mente que será analisada, em face da Constituição Federal e abstraída a disciplina do CTN, a possibilidade de serem feitas concessões recíprocas entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. Mais especificamente, serão examinados os principais limites que a Constituição diretamente impõe àquelas concessões mútuas, a começar pelo princípio da supremacia e da indisponibilidade do interesse público.

2 O PRINCÍPIO DA SUPREMACIA E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

2.1 O INTERESSE PÚBLICO COMO RESULTADO DA PRODUÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO AO CASO CONCRETO

É com frequência que se invoca a indisponibilidade e a supremacia do interesse público, princípios tidos como implícitos na Constituição Federal, para

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 167.

²⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A Transação em Matéria Tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 140-141.

sustentar a impossibilidade de transação com o Poder Público. Eles se firmaram como dogmas a tal ponto que há quem defenda que nem mesmo a lei poderia autorizar a transação²⁶. Diante disso, importa verificar, em um primeiro momento, o que vem a ser *interesse público*, para que depois se examinem as noções de supremacia e de indisponibilidade a ele relacionadas.

A doutrina costuma afirmar que a locução *interesse público* constitui conceito jurídico indeterminado²⁷, isto é, expressão com indeterminação de sentido que deve ser delimitada no caso concreto pelo aplicador do Direito. Não se trata de um defeito do conceito, mas de um atributo que permite aproximar o sistema normativo da riqueza do mundo real. O conceito jurídico indeterminado é determinável, e essa possibilidade de determinação permite o controle da escolha do aplicador²⁸.

José dos Santos Carvalho Filho, por exemplo, afirma que é possível “encontrar as balizas do que seja interesse público dentro de suas zonas de certeza negativa e de certeza positiva”, tratando-se, assim, de conceito determinável. O intérprete, ao analisar situações administrativas específicas, pode identificar o que é e o que não é interesse público²⁹.

Para encontrarmos aquelas balizas, é possível iniciarmos pelo exame do sentido e do alcance dos vocábulos que compõem a expressão *interesse público*, conforme propõe Héctor Escola. Trata-se de uma primeira aproximação, embora carente de verdadeiro sentido técnico³⁰.

O termo *interesse* deriva do verbo latino *interesse*, que tem o sentido de importar, ser do interesse de, pertencer. Segundo De Plácido e Silva, a acepção jurídica do vocábulo é bastante ampla: “quer, precipuamente, mostrar a intimidade de

26 Nesse sentido é a crítica de Heleno Taveira Torres [Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 300].

27 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 61; CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 34.

28 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 133-134.

29 CARVALHO FILHO, op. cit., p. 34.

30 ESCOLA, Héctor Jorge. *El interés Público como Fundamento Del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989, p. 237.

relações entre a pessoa e as coisas, de modo que aquela tem sobre estas poderes, direitos, vantagens, faculdades ou prerrogativas”³¹.

O interesse manifesta-se, assim, pela vantagem ou utilidade que pode ser extraída das coisas, sejam direitos, fatos ou ações. Essa vantagem ou utilidade pode ser econômica (passível de conversão em valor pecuniário) ou moral (como aquelas decorrentes do direito à vida, à liberdade, à honra, ao bem-estar). O interesse *jurídico* é aquele legalmente protegido e que pode, portanto, ser defendido segundo as regras do Direito positivo³².

Por outro lado, *público* deriva do latim *publicus*, formado de *populicus*, de *populus* (povo, habitantes). No seu sentido geral, *público* significa “o que é comum, pertence a todos, é do povo, pelo que, opondo-se a privado, se mostra que não pertence nem se refere ao indivíduo ou ao particular”³³.

Segundo De Plácido e Silva, *público* tem acepção própria que é inconfundível com *comum*. Enquanto *público* se opõe a *privado*, *comum* se opõe a *particular*. Público é “o que pertence a todo o povo, considerado coletivamente, isto é, *tido em sua expressão de organismo político*”. Já comum é “o que pertence ou se estende distributivamente ao povo ou a todos, considerados como indivíduos”. Dessa forma, as receitas estatais e os órgãos que a administram são públicos, enquanto os serviços prestados pelo Estado são comuns, já que todos podem fruir suas utilidades³⁴.

O interesse público está, nessa perspectiva, relacionado à vantagem ou utilidade que a coletividade, tida em sua expressão de organismo político, pode extrair das coisas, segundo as regras de Direito positivo.

Feita essa aproximação inicial com os vocábulos que compõem a locução *interesse público*, o estudo do conceito em questão será aprofundado mediante a análise da doutrina. Neste aspecto, inicia-se por Celso Antônio Bandeira de Mello, autor da teoria sobre a supremacia do interesse público que se tornou referência no Brasil³⁵. Deixando de lado, por ora, as questões relacionadas à supremacia, importa verificar o que Bandeira de Mello entende por interesse público.

31 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.159.

32 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.159 -1.160.

33 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.720.

34 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.720.

35 HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público*. Dissertação. Universidade Federal do Paraná, 2011, p. 14-15.

Para o autor, o interesse público é uma forma específica de manifestação dos interesses individuais: a sua dimensão coletiva ou pública. Trata-se do interesse do todo, do conjunto social, mas que não se confunde com a somatória dos interesses individuais. É a faceta dos interesses pessoais que se manifesta quando os indivíduos comparecem na qualidade de membros da coletividade. Não há, assim, um antagonismo ou indiferença entre interesses públicos e privados, mas uma relação indissolúvel entre eles. É impossível, por exemplo, que exista um interesse público que seja contrário aos interesses de cada membro da sociedade³⁶.

Dessa forma, o autor define interesse público como “o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”³⁷.

Bandeira de Mello ressalta que o interesse público não é equivalente ao interesse do Estado, enquanto pessoa jurídica que representa o todo e que convive no universo jurídico com os demais sujeitos de direito. Nesse sentido, o autor diferencia o interesse público primário, que é o interesse público propriamente dito, e o secundário, que é aquele particular, individual do Estado, semelhante aos interesses dos demais sujeitos. Enquanto a generalidade dos indivíduos pode defender os seus interesses próprios, o Estado apenas poderá defender interesses secundários quando coincidirem com a realização dos interesses primários. Isso ocorrerá quando a norma jurídica os qualifique como instrumentais à satisfação do interesse público³⁸.

Bandeira de Mello ressalva que essas considerações acerca do interesse público dizem respeito à estrutura do seu conceito, enquanto categoria lógico-jurídica, com pretensão, portanto, de validade permanente e universal. A identificação concreta dos diversos interesses públicos se relaciona a conceitos jurídico-positivos e, portanto, ocorre a partir da análise do Direito Positivo. Assim, a qualificação de certo interesse

36 MELLO, *Curso...*, cit., p. 59-62.

37 MELLO, *Curso...*, cit., p. 62. A definição é criticada por Gustavo Binebojm: “Trata-se, como se vê, de uma concepção unitária de interesse público, que abarcaria, em seu bojo, tanto uma dimensão individual como coletiva, numa aproximação com a própria noção de bem comum. [...] Tributária de concepções organicistas antigas e modernas, a ideia da existência de um interesse público inconfundível com os interesses pessoais dos integrantes de uma sociedade política e superior a eles não resiste à emergência do constitucionalismo e à consagração dos direitos fundamentais e da democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado democrático de direito.” (*Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 30.)

38 MELLO, *Curso...*, cit., p. 65-66.

como público é realizada pela Constituição e, dentro dos seus limites, pelos órgãos legislativos e administrativos³⁹.

Ainda no campo doutrinário, Marçal Justen Filho tem se destacado recentemente na análise do conceito de interesse público. O autor inicialmente realiza uma conceituação negativa de interesse público e, dessa forma, indica o que ele *não* é. A sua primeira assertiva, nesse sentido, é a de que interesse público não é interesse do Estado. Essa concepção é incompatível com a Constituição, pois há interesses públicos não estatais, como aqueles que envolvem o terceiro setor. Além disso, a identificação do interesse público com o interesse do Estado geraria um raciocínio circular: o interesse seria público por ser atribuído ao Estado e seria atribuído ao Estado por ser público⁴⁰.

Interesse público também não se confunde com o interesse do aparato estatal, o qual corresponde ao interesse público secundário a que se refere Celso Antônio Bandeira de Mello. Para Justen Filho, aquilo que se denomina *interesse público secundário* não é público e sequer pode ser qualificado como um interesse, na acepção jurídica do termo. Trata-se de meras conveniências circunstanciais, alheias ao Direito. Somente no âmbito privado é admissível, dentro dos limites jurídicos, a busca da maior vantagem possível⁴¹.

Justen Filho afirma que o interesse público também não é o interesse privado do agente público, que se submete às regras comuns incidentes sobre a generalidade de interesses dos membros da comunidade. O exercício da função administrativa não pode ser influenciado pelos interesses individuais dos seus agentes⁴².

Também não se confunde o interesse público com o interesse da sociedade, concebida como algo diferente do mero somatório dos indivíduos que a integram. Para Justen Filho, essa concepção é antidemocrática e contém o germe do autoritarismo, pois possibilita qualificar como interesse público algo que seja dissociado de qualquer interesse individual concreto. Essa desvinculação permite o reconhecimento de interesses supraindividuais com características totalitárias, como se verificou no nazismo e no stalinismo⁴³.

39 MELLO, *Curso...*, cit., p. 67-68.

40 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 64.

41 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 64-65.

42 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 65.

43 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 65.

O interesse público também não é o resultado da soma do interesse privado de todos os indivíduos. Para o autor essa identificação é inútil, pois a unanimidade nunca seria alcançada. Se um único sujeito tivesse interesse divergente do restante, não haveria interesse público⁴⁴.

O interesse público tampouco é o interesse privado comum e homogêneo da maioria da população. Em um Estado Democrático de Direito, tutela-se tanto o interesse da maioria como aquele das minorias. A vontade da maioria prepondera dentro dos limites constitucionalmente fixados, sem que se deixe de proteger os interesses minoritários. Além disso, há interesses comuns da maioria do povo que não podem ser qualificados de públicos. O autor exemplifica com o caso em que a maioria é fanática por futebol, o que não faria com que aquele esporte se submetesse ao regime jurídico de direito público. Assim, o conceito de interesse público não está atrelado apenas a questões quantitativas ou aritméticas⁴⁵.

Em suma, no âmbito das balizas de certeza negativa, interesse público não é interesse do Estado, interesse do aparato administrativo, interesse do agente público, interesse da sociedade, interesse da totalidade dos cidadãos, interesse da maioria dos cidadãos⁴⁶.

Em uma segunda forma de análise, Marçal Justen Filho contrapõe os interesses públicos aos privados. Nessa perspectiva, ele afirma que os interesses privados são aqueles relacionados à existência individual egoística: são eles essencialmente individuais, ainda que possam ser comuns a uma pluralidade de sujeitos. Já os interesses públicos – que ele prefere nominar de interesses coletivos⁴⁷ – são aqueles relativos a questões essenciais. Em razão da sua relevância, é prescindível o requisito da unanimidade ou da maioria para a sua caracterização. A diferença entre as duas categorias, portanto, não se relaciona a uma questão aritmética, mas a um atributo peculiar que permite qualificar de públicos certos interesses. O ponto essencial, para o autor, é que o interesse público envolve a realização de valores fundamentais indisponíveis, especialmente o da dignidade da pessoa humana⁴⁸.

44 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 65.

45 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 65-66.

46 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 66.

47 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 69.

48 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 66.

Justen Filho aduz ser incorreto afirmar que certo interesse, por ser público, é indisponível. Na realidade, um interesse é público por ser indisponível: a natureza pública do interesse é consequência da sua indisponibilidade. Dessa forma, “o interesse é reconhecido como público *porque* é indisponível, *porque* não pode ser colocado em risco, *porque* sua natureza exige que seja realizado”⁴⁹.

Assim, para Justen Filho a invocação do interesse público tem em vista a promoção de direitos fundamentais, pois eles têm natureza indisponível. O Estado tem o dever de realizá-los quando for inviável a sua concretização pelos particulares no âmbito do regime de direito privado. Para que surja o interesse público, portanto, não basta a existência de um direito fundamental. É preciso que a atuação isolada do indivíduo seja insuficiente para realizá-lo⁵⁰.

Consideramos acertada a afirmação de Justen Filho de que não é possível definir de forma abstrata e geral a expressão *interesse público*⁵¹. Não existe interesse público anterior ao Direito ou à atividade decisória da Administração Pública. Somente é possível reportar-se ao interesse público como o resultado da produção e aplicação do Direito a um caso concreto⁵². As palavras do autor são elucidativas⁵³:

Assim, o processo de concretização do direito produz a seleção dos interesses, com a identificação do que se reputará como interesse público em face das circunstâncias. Não há qualquer caráter predeterminado (como a qualidade do titular) apto a qualificar o interesse como público. Essa peculiaridade representa a superação de soluções formalistas, inadequadas a propiciar a realização de valores fundamentais reconhecidos pela comunidade. O processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público. Sempre e em todos os casos, tal se dá mediante o reconhecimento da intangibilidade dos direitos fundamentais.

Em suma, os interesses públicos são aqueles relacionados a questões que o ordenamento jurídico reputa essenciais. Não é possível defini-los de forma abstrata e geral. Eles apenas podem ser identificados no caso concreto, por meio do processo de concretização do Direito, que tem em vista o primado da Constituição e dos valores por ela consagrados. Em dada situação é possível que diversos interesses públicos coexistam e inclusive entrem em conflito. Essa possibilidade de colisão remete ao princípio da supremacia do interesse público, que será objeto do tópico seguinte.

49 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 67.

50 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 67-68.

51 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 69.

52 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 72.

53 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 72.

2.2 O PRINCÍPIO SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO QUE NÃO SIGNIFICA A PREVALÊNCIA APRIORÍSTICA DE UM TITULAR DE POSIÇÃO JURÍDICA

O princípio da supremacia do interesse público se desenvolveu a partir da ideia de que o destinatário da atividade estatal não é indivíduo em si, mas a coletividade como um todo, visto que o Estado atualmente se caracteriza como *de bem-estar* (Welfare State). O fim último da atividade do Estado, ainda quando ela se direcione a um interesse estatal imediato, deve ser o interesse público, sob pena de caracterização de desvio de finalidade. Nesse contexto, a ideia de supremacia do interesse público significaria que, em um conflito entre interesse público e interesse privado, o primeiro deve prevalecer⁵⁴.

Para parcela importante da doutrina brasileira, o regime de direito administrativo fundamenta-se nesse postulado. Da supremacia decorre a indisponibilidade, que significa a impossibilidade de transigência e sacrifício do interesse público. A supremacia e a indisponibilidade vinculam-se ao princípio da República, que impõe a dissociação entre a titularidade e a promoção do interesse público: o titular do interesse público é o povo, e os agentes públicos não têm outra escolha senão cumprir o interesse público, que, nesse sentido, é indisponível⁵⁵.

Foi Celso Antônio Bandeira de Mello quem primeiro identificou, em artigo publicado em 1967⁵⁶, o princípio da supremacia do interesse público como norma jurídica de direito positivo no Brasil. A sua teoria foi desenvolvida e ampliada em escritos posteriores e se tornou referência no direito nacional⁵⁷.

Para o autor, a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos são os “pontos fundamentais”, “pedras angulares”, “pedras de toque” ou “fonte-matriz” do Direito Administrativo. Porém Bandeira de Mello não confere a esses princípios valor absoluto, perene, imutável e tampouco crê que intrinsecamente eles tenham a característica de fontes necessárias do Direito Administrativo. Os preceitos foram na verdade encampados pelo regime jurídico administrativo e por ele qualificados como

54 CARVALHO FILHO, op. cit., p. 34.

55 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 60.

56 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo do regime jurídico-administrativo e seu valor metodológico. *Revista de Direito Público*, n. 2, out./dez. 1967, p. 44-61.

57 HACHEM, op. cit., p. 14-15.

sua fonte-matriz. Eles possuem, assim, função explicadora e aglutinadora do sistema⁵⁸.

Segundo o autor, o Direito Administrativo se constrói sobre o binômio *prerrogativas da Administração e direitos do administrado*, que estão respectivamente expressados na supremacia e na indisponibilidade do interesse público. Conforme se relacionarem esses dois elementos, o ordenamento jurídico será mais autoritário ou democrático⁵⁹.

A supremacia do interesse público sobre o privado, para Bandeira de Mello, é um axioma do moderno Direito Público que “proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último”⁶⁰.

No âmbito da Administração Pública, o autor aponta três consequências ou princípios subordinados que decorrem da supremacia. O primeiro deles é a *posição privilegiada*, nas relações com particulares, do órgão incumbido de exprimir o interesse público e por ele zelar. Como exemplo, é possível citar a presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos e os prazos maiores que dispõe a Administração Pública para manifestação no processo judicial⁶¹.

O segundo princípio subordinado é a *posição de supremacia* do Poder Público nas relações com particulares. Ele significa a situação de autoridade e comando do Estado em relação às pessoas privadas como condição para administrar os interesses públicos em conflito. Isso implica a possibilidade de a Administração unilateralmente impor obrigações aos particulares ou modificar relações já estabelecidas⁶².

Da conjunção dos dois primeiros subprincípios – posição privilegiada e posição de supremacia – resulta a autotutela administrativa, a exigibilidade e a executoriedade dos atos administrativos⁶³.

O autor ressalva que essas prerrogativas não podem ser exercidas com a mesma autonomia com que os particulares exercitam seus direitos, já que a Administração exerce *função administrativa*. A expressão *função* se relaciona à

58 MELLO, *Curso...*, cit., p. 53-58.

59 MELLO, *Curso...*, cit., p. 57.

60 MELLO, *Curso...*, cit., p. 70.

61 MELLO, *Curso...*, cit., p. 70-71.

62 MELLO, *Curso...*, cit., p. 70-72.

63 MELLO, *Curso...*, cit., p. 72.

atribuição a alguém do dever de realizar certos fins para satisfazer interesse de outrem. Quem exerce função tem poderes instrumentais para a consecução daquelas finalidades e, por isso, maneja *deveres-poderes*. O exercício das prerrogativas da Administração Pública, no desempenho da função administrativa, apenas é legítimo para o atendimento do interesse da coletividade⁶⁴. Outra ressalva é que não há posição privilegiada e tampouco supremacia quando o Estado desempenha atividades parcialmente sujeitas ao Direito Privado, a exemplo da atuação direta no campo econômico mediante a criação de empresas⁶⁵.

O terceiro subprincípio que decorre da supremacia do interesse público consiste na existência de restrições ou sujeições especiais no exercício da atividade pública. São exemplos dessas restrições e sujeições: o Estado não pode escolher livremente o seu contratado sem licitação; não pode se abster de prestar serviços públicos essenciais; não pode deixar de motivar os seus atos; não pode se abster de responder às petições dos administrados; não pode manter em sigilo seus atos, ressalvadas as exceções legais⁶⁶.

Hely Lopes Meirelles, por outro lado, trata a supremacia do interesse público no âmbito da hermenêutica. Segundo o autor, são três os pressupostos de interpretação do Direito Administrativo: a) desigualdade jurídica entre Administração e administrados; b) presunção de legitimidade dos atos administrativos; c) necessidade de poderes discricionários para que a Administração atenda ao interesse público. O primeiro e o terceiro aspecto estão mais diretamente relacionados ao interesse público e à sua supremacia. Quanto ao primeiro, o autor afirma que o interesse da comunidade deve sempre prevalecer sobre o individual. O intérprete não pode desconsiderar essa prevalência⁶⁷:

Com efeito, enquanto o Direito Privado repousa sobre a igualdade das partes na relação jurídica, o Direito Público assenta em princípio inverso, qual seja, o da supremacia do Poder Público sobre os cidadãos, dada a prevalência dos interesses coletivos sobre os individuais. Dessa desigualdade, originária entre a Administração e os particulares, resultam inegáveis privilégios e prerrogativas para o Poder Público, privilégios e prerrogativas que não podem ser desconhecidos nem desconsiderados pelo intérprete ou aplicador das regras e princípios desse ramo do Direito. Sempre que entrarem em conflito o direito do indivíduo e o interesse da comunidade, há de

64 MELLO, *Curso...*, cit., p. 72-74.

65 MELLO, *Curso...*, cit., p. 76.

66 MELLO, *Curso...*, cit., p. 74-75.

67 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 15-16.

prevalecer este, uma vez que o objetivo primacial da Administração é o bem-comum. As leis administrativas visam, geralmente, a assegurar essa supremacia do Poder Público sobre os indivíduos, enquanto necessária à consecução dos fins da Administração. Ao aplicador da lei compete interpretá-la de modo a estabelecer o equilíbrio entre os privilégios estatais e os direitos individuais, sem perder de vista aquela supremacia.

Já o terceiro pressuposto corresponde à existência da discricionariedade administrativa. Os poderes discricionários são necessários à atividade da Administração Pública, ressalvada a sua interpretação restritiva na hipótese de colisão com direitos individuais. O intérprete deve delimitar o campo de atuação da discricionariedade, que é o do interesse público: “a finalidade pública, o bem comum, o interesse da comunidade, é que demarcam o poder discricionário da Administração”. Se ultrapassar esse limite, o ato administrativo é arbitrário e inválido, por desvio ou excesso de poder⁶⁸.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro denomina o princípio da supremacia do interesse público também de princípio da finalidade pública. Para ela, o preceito se dirige tanto à Administração Pública como ao legislador. No primeiro caso, os agentes públicos, durante toda a sua atuação, devem aplicar a lei com o objetivo de atender ao interesse geral. Se agirem com o propósito de fazer prevalecer o interesse individual – para prejudicar um inimigo, beneficiar um amigo, lograr vantagens pessoais –, ocorre o desvio de poder ou o desvio de finalidade, e o ato é ilegal⁶⁹.

Quanto ao momento de elaboração da lei, a autora afirma que o princípio da supremacia atua principalmente no âmbito do Direito Público, especialmente no Direito Constitucional e Administrativo. Di Pietro relembra a distinção, que vem desde o Direito Romano, entre Direito Privado e Direito Público⁷⁰: o primeiro é formado por normas de interesse individual, e o segundo, por normas de interesse público. A

68 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 16.

69 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 92-93.

70 Para Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 2), o Direito Privado “tutela predominantemente os interesses individuais, de modo a assegurar a coexistência das pessoas em sociedade e a fruição de seus bens, quer nas relações de indivíduo a indivíduo, quer nas relações do indivíduo com o Estado”. O Direito Público, por sua vez, se subdivide em Direito Público Interno e Externo. O Direito Público Interno “visa regular, precipuamente, os interesses estatais e sociais, cuidando só reflexamente da conduta individual”, enquanto o Direito Público Externo “se destina a reger as relações entre os Estados Soberanos e as atividades individuais no plano internacional”. O Direito Privado se biparte em Direito Civil e Direito Comercial (atualmente denominado Direito Empresarial, conforme o Livro II da Parte Especial do Código Civil). O Direito Público Interno, por sua vez, é repartido em Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Tributário, Direito Penal, Direito Processual (Civil e Penal), Direito do Trabalho, Direito Eleitoral, Direito Municipal. A subdivisão não é rígida, pois outros ramos podem surgir com a evolução da Ciência Jurídica.

autora não ignora as críticas que vêm sendo realizadas a essa cisão em razão da existência de normas de Direito Privado que protegem o interesse público (como aquelas do Direito de Família) e de normas de Direito Público que resguardam o interesse privado (como aquelas relacionadas à segurança e à saúde pública). Para Di Pietro, porém, o Direito Público objetiva essencialmente atender ao interesse público, embora possa reflexamente proteger o interesse individual⁷¹.

Além disso, o Direito Público apenas começou a se desenvolver após a superação do individualismo e do primado do Direito Civil. A ideia de que o homem era o fim único do Direito foi substituída pelo princípio de que os interesses públicos têm supremacia sobre os individuais. O fim do Direito deixou de corresponder exclusivamente à garantia dos direitos do indivíduo, para abranger também a consecução da justiça social e do bem-estar coletivo⁷².

Em razão da multiplicidade de interesses públicos que devem ser tutelados pelo Estado, ampliaram-se não só as atividades por ele desempenhadas, mas o próprio conceito de serviço público e o campo de atuação do poder de polícia. Intensificou-se a intervenção estatal na ordem econômica e no direito de propriedade. Surgiram, por exemplo, normas constitucionais que condicionaram o uso da propriedade à observância da sua função social, que reservaram para o Estado a propriedade e exploração de minas, riquezas do subsolo e outros bens, que protegeram de forma mais acentuada os interesses difusos, o meio ambiente e o patrimônio histórico e artístico nacional⁷³.

Diversos autores, porém, vêm criticando a ideia de supremacia do interesse público. Para Odete Medauar, “esse ‘princípio’, se algum dia existiu, está ultrapassado”. São quatro as razões apresentadas pela autora. Em primeiro lugar, a Constituição Federal de 1988 privilegia os direitos fundamentais, que são precipuamente particulares. Em segundo, a Administração deve realizar a ponderação entre os interesses presentes em um dado caso concreto, para que eles sejam compatibilizados ou conciliados, com a minoração dos sacrifícios. Em terceiro, o princípio da proporcionalidade faz com que a Administração tenha que adotar a providência menos gravosa na obtenção de um resultado. Por fim, a supremacia do interesse público não é indicada pela maior parte da doutrina contemporânea de

71 DI PIETRO, op. cit., p. 92-93.

72 DI PIETRO, op. cit., p. 92.

73 DI PIETRO, op. cit., p. 93.

Direito Administrativo⁷⁴. Odete Medauar cita, no direito estrangeiro, as obras de Jacqueline Morand-Deville, Sabino Cassese, Elio Casetta, João Caupers, Juan Carlos Cassagne, e, no direito nacional, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Alexandro dos Santos Aragão e Marçal Justen Filho⁷⁵.

José dos Santos Carvalho Filho, por sua vez, discorda do que ele denomina uma “visão pretensamente modernista” de crítica ao princípio da supremacia do interesse público e de defesa da primazia dos direitos privados tendo em vista os direitos fundamentais. Para o autor, a prevalência do interesse público é indissociável do Direito Público. A densidade do princípio não é prejudicada pelos direitos fundamentais⁷⁶:

Se é evidente que o sistema jurídico assegura aos particulares garantias contra o Estado em certos tipos de relação jurídica, é mais evidente ainda que, como regra, deva respeitar-se o interesse coletivo quando em confronto com os direitos fundamentais. A existência de direitos fundamentais não exclui a densidade do princípio. Este é, na verdade, o corolário natural do regime democrático, calcado, como por todos sabido, na preponderância das maiorias. A “desconstrução” do princípio espelha uma visão distorcida e coloca em risco a própria democracia; o princípio, isto sim, suscita “reconstrução”, vale dizer, adaptação à dinâmica social, como já se afirmou com absoluto acerto.

Nesse sentido, Carvalho Filho afirma que a supremacia do interesse público é um postulado fundamental do Estado moderno. Ela assegura a estabilidade da ordem social e confere ao indivíduo condições de segurança, tranquilidade e sobrevivência⁷⁷. O indivíduo deve ser reconhecido como integrante da sociedade, e os seus direitos, em regra, não podem ser equiparados aos sociais. O autor observa a aplicação do princípio da supremacia na desapropriação, em que o interesse público prevalece sobre aquele do proprietário, e no poder de polícia, em virtude do qual são

⁷⁴ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 20. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 162-163.

⁷⁵ Eis as referências completas das obras citadas por Odete Medauar: Jacqueline Morand-Deville, *Cours de droit administratif*, 14. ed., Paris, 2015, p. 266-269; Sabino Cassese, *Il diritto amministrativo e suoi principi*. In Sabino Cassese (org.). *Istituzioni di diritto amministrativo*. Milão: Giuffrè, 2004, p. 1-15; Elio Casetta. *Compendio di diritto amministrativo*. 11. ed. Milão: Giuffrè, 2011. P. 18-35; João Caupers. *Introdução do direito administrativo*. 8. ed. Lisboa, 2005, p. 66-86; Juan Carlos Cassagne. *Curso de derecho administrativo*. 10. ed. Buenos Aires: La Ley. vol. I, p. 166-167; Diogo de Figueiredo Moreira Neto. *Curso de Direito Administrativo*. 16. ed. Forense, 2014, p. 81-118; Alexandre dos Santos Aragão. *Curso de direito administrativo*. Forense, 2012; Marçal Justen Filho. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: RT, 2015.

⁷⁶ CARVALHO FILHO, op. cit., p. 34-35.

⁷⁷ CARVALHO FILHO, op. cit., p. 793.

estabelecidas restrições às atividades privadas⁷⁸. A supremacia do interesse público é um dos fundamentos da intervenção do Estado na propriedade⁷⁹.

Marçal Justen Filho afirma que não se pode conceber a supremacia e indisponibilidade do interesse público - que ele considera um único princípio, enfoque com o qual concordamos - como fundamento único do direito administrativo⁸⁰. Isso decorre de quatro motivos, segundo o autor. Em primeiro lugar está a indeterminação do conceito de interesse público⁸¹.

Em segundo, há uma pluralidade de princípios consagrados na Constituição e todos eles têm idêntica hierarquia, razão pela qual não é possível afirmar aprioristicamente a supremacia de algum titular de posição jurídica. Os conflitos entre titulares de posições contrapostas são solucionados em face das circunstâncias do caso concreto e não mediante a afirmação abstrata da prevalência do interesse público sobre o privado⁸².

Em terceiro lugar, o Direito Administrativo envolve uma pluralidade de direitos considerados públicos, que podem entrar em colisão. Não é possível afirmar a existência de um interesse público unitário. O autor exemplifica com a hipótese de implantação de uma usina hidrelétrica na região amazônica, que envolveria três diferentes interesses públicos: um relacionado à geração de energia elétrica, outro consistente na proteção do meio ambiente e um terceiro de proteção aos povos indígenas⁸³.

O quarto motivo se relaciona à contraposição entre direitos e interesses. O direito subjetivo existe quando a ordem jurídica atribui a alguém a possibilidade de exigir uma conduta específica (ação ou omissão) de outrem. Já o interesse consiste em uma relação de conveniência e adequação que deriva reflexamente da ordem jurídica. O direito subjetivo é um interesse protegido e reforçado pelo ordenamento. Nesse sentido, a Constituição Federal assegura a proteção ao direito subjetivo até mesmo em face da lei posterior (artigo 5º, XXXVI). Portanto, a existência de um direito subjetivo significa necessariamente a sua prevalência em face de outros interesses, inclusive públicos. O direito subjetivo apenas será limitado pelo interesse público se

78 CARVALHO FILHO, op. cit., p. 34.

79 CARVALHO FILHO, op. cit., p. 793-794.

80 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 60.

81 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 60-61.

82 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 61-62.

83 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 62.

assim estiver previsto pela ordem jurídica. Para o autor, no caso de conflitos entre interesses públicos e privados, sem que qualquer deles se configure como direito subjetivo, não se pode impor uma escolha prévia em favor de qualquer um deles⁸⁴.

A Constituição consagra diversos direitos fundamentais, que podem entrar em conflito. Em dado caso concreto, o processo de concretização do Direito resultará na prevalência de algum interesse, que pode ser o do Estado, da maioria, da minoria dos cidadãos. Não é possível adotar uma solução predeterminada e abstrata para eventuais conflitos, com a primazia de um interesse público indeterminado e incerto⁸⁵.

Daí Justen Filho afirmar que a ideia de supremacia e indisponibilidade do interesse público não consiste em um critério satisfatório para a resolução de conflitos. A identificação do interesse preponderante e da dimensão dessa prevalência é realizada em face das circunstâncias da situação concreta. Trata-se, para o autor, de uma questão de ponderação de princípios⁸⁶.

Segundo Justen Filho, a ideia de supremacia e indisponibilidade tampouco fornece um fundamento consistente para as decisões administrativas. Na prática, ela permite que o governante realize escolhas com base em sua conveniência pessoal e as justifique mediante a invocação àquele postulado. Esse modelo não se compatibiliza com o Estado Democrático de Direito consagrado pela Constituição Federal e tampouco com a função do Direito Administrativo. A fórmula do interesse público é tão perigosa como expressões semelhantes utilizadas por regimes totalitários, como o *espírito do povo* na Alemanha ou o *interesse do povo* na União Soviética⁸⁷.

Daí que Justen Filho apresenta uma concepção de supremacia dos direitos fundamentais: a sua promoção consiste no núcleo do direito administrativo. A atividade administrativa do Estado Democrático de Direito subordina-se, assim, à supremacia e indisponibilidade dos direitos fundamentais⁸⁸.

Essa concepção, segundo afirma Justen Filho, pode conduzir a resultados práticos coincidentes com a tese da supremacia e indisponibilidade do interesse público. Para o autor, porém, uma diferença fundamental reside na circunstância de que os direitos fundamentais estão consagrados de forma objetiva na Constituição,

84 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 62-64.

85 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 67-68.

86 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 67-68.

87 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 67-68.

88 JUSTEN FILHO, op. cit., 67, 71.

enquanto a expressão “interesse público” não tem conteúdo específico e serve para legitimar decisões arbitrárias. Na formulação do autor, é necessária demonstração, no caso concreto, da compatibilidade entre a decisão adotada e os direitos fundamentais. Nesse sentido, ele lembra a insuficiência da fundamentação genérica e abstrata para a validade das decisões judiciais e administrativas (artigo 489 do Código de Processo Civil e artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro)⁸⁹.

Justen Filho ressalva que ele não pretende defender a supremacia do interesse privado ou adotar uma concepção individualista que negue a tutela dos interesses coletivos. A sua concepção se baseia nas seguintes ideias⁹⁰:

O que se defende é (a) a consagração pela Constituição dos direitos fundamentais como o alicerce de todo o ordenamento jurídico, (b) a impossibilidade de identificar um conceito abstrato e geral para a expressão *interesse público*, (c) a impossibilidade de unificar e simplificar os interesses em conflito na sociedade, de modo a que um deles seja qualificado como o interesse público, (d) a existência de interesses individuais, coletivos e difusos não atribuídos ao Estado, juridicamente protegidos inclusive em face dele, e (e) a configuração do direito administrativo como um conjunto de normas jurídicas orientadas à composição entre os diversos interesses (estatais e não estatais), de modo a assegurar a promoção dos direitos fundamentais.

Nessa linha, Gustavo Binzenbojm afirma que a ideia de prevalência *a priori* de interesses coletivos sobre os individuais – ou do interesse público sobre o privado – é incompatível com a concepção da Constituição como sistema aberto de princípios, articulados por uma lógica de ponderação proporcional. Dessa forma, sempre que a Constituição ou a lei não tiver esgotado os possíveis juízos de ponderação, a Administração tem o dever de ponderar os interesses em conflito⁹¹:

O reconhecimento da centralidade do sistema de direitos fundamentais instituído pela Constituição e a estrutura pluralista e maleável dos princípios constitucionais inviabiliza a determinação *a priori* de uma regra de supremacia absoluta dos interesses coletivos sobre os interesses individuais ou dos interesses públicos sobre interesses privados. A fluidez conceitual inerente à noção de interesse público, aliada à natural dificuldade em sopesar quando o atendimento do interesse público reside na própria preservação dos direitos fundamentais (e não na sua limitação em prol de algum interesse contraposto da coletividade), impõe à Administração Pública o dever jurídico de ponderar os interesses em jogo, buscando a sua concretização até um grau máximo de otimização.

Assim, sempre que a própria Constituição ou a lei (desde que incidindo constitucionalmente) não houver esgotado os juízos possíveis de ponderação entre interesses públicos e privados, caberá à

89 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 69.

90 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 69.

91 BINZENBOJM, op. cit., p. 30-32.

Administração lançar mão da ponderação de todos os interesses e atores envolvidos na questão, buscando a sua máxima realização.

Sobre a ponderação, é possível defini-la como uma “técnica destinada a resolver conflitos entre normas válidas e incidentes sobre um caso, que busca promover, na medida do possível, uma realização otimizada dos bens jurídicos em confronto”⁹². No âmbito constitucional, a ponderação é aplicável quando os fatos possam ser enquadrados na hipótese de incidência de duas normas⁹³ constitucionais distintas, que apontam para soluções diversas⁹⁴. A ponderação de interesses constitucionais contrapostos é realizada tanto pelo Poder Judiciário⁹⁵ como pelos Poderes Legislativo⁹⁶ e Executivo⁹⁷.

Conforme sustentam Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, as normas aparentemente em conflito devem ser inicialmente interpretadas com base nos elementos da hermenêutica jurídica e de forma razoável – não necessariamente ampliativa ou restritiva⁹⁸. Apenas se passa à etapa da ponderação caso, naquela fase

92 SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 512.

93 A ponderação é vocacionada para a solução de conflitos entre princípios, que se caracterizam como mandamentos de otimização. As regras constitucionais, que por questões de segurança jurídica se submetem à lógica mais rígida do “tudo ou nada”, apenas podem ser objeto de ponderação em hipóteses excepcionais, não previstas pelo Constituinte (SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 524-525).

94 SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 518.

95 “A ponderação judicial pode ocorrer em três contextos diferentes. No primeiro, o Poder Judiciário é provocado para analisar a validade de uma ponderação já realizada por terceiros – em geral, pelo legislador – o que pode ocorrer tanto em sede de controle abstrato de normas quanto na análise de caso concreto. No segundo, existe um conflito entre normas constitucionais, mas não há nenhuma ponderação prévia realizada por terceiros. Aqui, o juiz tem a primeira palavra na ponderação, e não apenas examina a validade de algum sopesamento extrajudicial feito anteriormente. Na terceira hipótese, o próprio legislador infraconstitucional remete ao Judiciário a tarefa de avaliar, em cada caso concreto, a solução correta para o conflito entre interesses constitucionais colidentes, seguindo determinadas diretrizes, pressupostos e procedimentos que ele fixou” (SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 516).

96 “Numa democracia, quem tem primazia na ponderação é o legislador que, ao regulamentar as mais diferentes matérias, deve levar em consideração as exigências decorrentes de normas e valores constitucionais por vezes conflitantes. [...] Quando, por exemplo, o legislador fixa um determinado prazo para defesa numa ação judicial, ele pondera, de um lado, o princípio da ampla defesa, e, do outro, a exigência constitucional de celeridade processual (princípio da razoável duração do processo). O legislador, naturalmente, dispõe de uma margem de segurança para realizar essa ponderação, pois ele não é o mero executor de decisões já integralmente contidas na Constituição” (SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 515-516).

97 SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 515.

98 Concordamos com Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento quando afirmam que a teoria hegemônica a respeito da ponderação, segundo a qual se deve interpretar da forma mais ampla possível as normas constitucionais em questão, tende a produzir uma perigosa “inflação ponderativa”: “A ponderação judicial acabaria se tornando o mecanismo usual da aplicação da Constituição, e não um instrumento residual para a resolução de ‘casos difíceis’. Ademais, dita posição não leva em conta a missão do intérprete de buscar uma posição coerente das normas constitucionais, decorrente do reconhecimento de um sistema constitucional dotado de unidade”. Assim, os autores afirmam que se situam em um meio termo entre os adeptos daquela corrente e aqueles que defendem a categorização

interpretativa, se conclua pela incidência de mais de uma norma que aponte para solução distinta. Do contrário haverá a simples aplicação da norma incidente⁹⁹.

Na hipótese de ponderação, o principal critério a ser empregado¹⁰⁰ é o princípio da proporcionalidade, que compreende os subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. A aplicação da proporcionalidade é bem sintetizada pelos autores¹⁰¹:

Assim, verifica-se, primeiramente, se a aventada restrição ao bem jurídico tutelado por uma das normas constitucionais em conflito ao menos contribui para a promoção daquele protegido pela norma contraposta (subprincípio da adequação). Se a resposta for negativa, isto basta para que se conclua no sentido da inconstitucionalidade desta medida restritiva. Se ela for afirmativa, prossegue a avaliação, analisando-se se existia ou não alguma medida alternativa mais suave, que promovesse, da mesma forma, o interesse subjacente à norma constitucional contrária, sem restringir com tamanha intensidade o bem jurídico atingido (subprincípio da necessidade). Sendo a resposta positiva, conclui-se no sentido da invalidade da medida. Caso contrário, passa-se ao exame da relação entre as vantagens e ônus da medida, sob o ângulo constitucional (subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito). Em outras palavras, analisa-se se a restrição ao interesse constitucionalmente protegido por uma norma constitucional é ou não compensada pela promoção do interesse antagônico.

Na etapa da proporcionalidade em sentido estrito, considera-se tanto o peso abstrato como o peso concreto dos bens jurídicos em confronto. O primeiro aspecto está relacionado ao diferente nível de proteção que a Constituição confere aos bens por ela tutelados, apesar da ausência de hierarquia formal entre as suas normas. No conflito entre bens jurídicos com peso abstrato diverso, há uma tendência de prevalência, que pode ser superada, daquele que possua maior peso. Já a análise do peso concreto diz respeito ao cotejo entre o nível de restrição do bem alcançado pela medida e o grau de promoção do bem contraposto. Assim, uma limitação leve a um bem jurídico com alta relevância pode ser admitida em virtude da elevada promoção de um bem menos importante, enquanto uma severa limitação a um bem

no lugar da ponderação, ou seja, a fixação do âmbito de incidência das normas à luz de todas as demais, de forma a evitar a possibilidade de colisão (op. cit., p. 518).

99 SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., p. 518-519.

100 Segundo Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, “ponderação e proporcionalidade, apesar de envolverem ideias muito próximas, não se confundem, seja porque se emprega a proporcionalidade em hipóteses que não envolvem conflitos entre normas constitucionais, seja porque a ponderação não se resume à aplicação da proporcionalidade. Ademais, do ponto de vista conceitual, é possível realizar a ponderação recorrendo a outros critérios distintos da proporcionalidade, como bem revela a análise da jurisprudência constitucional norte-americana” (op. cit., p. 519).

101 SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., 519-520.

pouco essencial pode não se justificar em face da modesta promoção de um bem mais importante¹⁰².

Diante desse quadro, entendemos, assim como Marçal Justen Filho e Gustavo Binenbojm, que o interesse público não pode ser determinado de forma apriorística, mas somente verificado em função das circunstâncias do caso concreto. O interesse público pode coincidir com um interesse difuso, um interesse coletivo e mesmo com o interesse de um único indivíduo ou com o interesse meramente econômico do aparato estatal. O que importa é analisar as circunstâncias do caso à luz da ordem jurídica e notadamente da Constituição Federal, que consagra os valores essenciais do nosso ordenamento.

A atividade da Administração Pública deve necessariamente visar atender ao interesse público. É ele que limita a discricionariedade do administrador, como bem observa Hely Lopes Meirelles. Em dado caso podem coexistir interesses protegidos pelo ordenamento jurídico, sem que a Constituição ou a Lei tenham previamente realizado a ponderação e predeterminado a solução para a questão. Neste caso, cabe à Administração Pública realizar o juízo de ponderação, a fim de verificar o interesse predominante e a extensão dessa prevalência. É assim que se resolvem os conflitos em nossa ordem jurídica.

Concordamos com Marçal Justen Filho e Gustavo Binenbojm no sentido de que não se pode afirmar a prevalência apriorística de um titular de posição jurídica em detrimento do outro. Não se pode conferir esse alcance ao princípio da supremacia do interesse público. Acreditamos, contudo, que o princípio subsiste enquanto preceito voltado ao legislador e à Administração Pública, na linha sustentada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

O legislador, especialmente quando edita normas de direito público, deve considerar aquele postulado e por isso podem se justificar as leis que conferem prerrogativas à Administração Pública, que impõem sujeições especiais no exercício da atividade pública ou que restringem direitos dos particulares em favor da coletividade. Já a Administração deve sempre atuar com o objetivo de atender o interesse público. Se agir para fazer prevalecer um interesse individual – desde que ele não coincida com o interesse público –, o ato é inválido por desvio de finalidade. Este aspecto será aprofundado no tópico seguinte.

102 SARMENTO, SOUZA NETO, op. cit., 520.

2.3 O PRINCÍPIO DA FINALIDADE E A INVALIDADE DO ATO QUE NÃO VISAR AO INTERESSE PÚBLICO

Conforme se expôs no tópico anterior, Maria Sylvia Zanella Di Pietro denomina o princípio da supremacia do interesse público também de princípio da finalidade pública. Similarmente, Hely Lopes Meirelles afirma que a noção de interesse público se relaciona ao princípio da finalidade: o agente público só pode praticar o ato administrativo em razão da sua finalidade legal, que é aquela prevista expressa ou implicitamente na norma jurídica. Segundo ele, “a finalidade terá sempre um objetivo certo e inafastável de qualquer ato administrativo: o interesse público”.

O ato que se afastar do interesse público será inválido por desvio de finalidade. Nesse sentido, a Lei de Ação Popular prevê que “o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência” (artigo 2º, parágrafo único, alínea “e”)¹⁰³.

Hely Lopes Meirelles ressalva que o interesse público pode coincidir com o de particulares¹⁰⁴:

Desde que o princípio da finalidade exige que o ato seja sempre praticado com finalidade pública, o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros. Pode, entretanto, o interesse público coincidir com o de particulares, como ocorre normalmente nos atos administrativos negociais e nos contratos públicos, casos em que é lícito conjugar a pretensão do particular com o interesse coletivo.

O que o princípio da finalidade veda é a prática de ato administrativo sem interesse público ou conveniência para a Administração, visando unicamente satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de desvio de finalidade.

Assim, o autor afirma que os fins da Administração Pública podem ser resumidos no objetivo de promoção do “bem comum da coletividade administrada” ou, em última análise, na “defesa do interesse público”¹⁰⁵:

Em última análise, os fins da Administração se consubstanciam na defesa do interesse público, assim entendidas aquelas aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrada, ou por uma parte expressiva dos seus membros. O ato ou contrato administrativo realizado *sem interesse público* configura desvio de finalidade.

103 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 64.

104 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 64.

105 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 60-61.

Costuma-se afirmar, nesse sentido, que todo ato administrativo é vinculado quanto aos fins, que apenas podem ser a concretização do interesse público. Marçal Justen Filho critica essa assertiva, que, segundo ele, “não tem sentido lógico”, consiste em “mero jogo de palavras” e é “inútil para o direito administrativo”. Abstratamente, toda competência é atribuída ao agente para a satisfação de necessidades coletivas. Contudo, há interesses públicos complexos e contraditórios entre si e, dessa forma, existem diversas manifestações do bem comum. Portanto, o que importa é verificar no caso concreto os interesses que serão tutelados e em que medida eles o serão. É mais adequado, para Justen Filho, aludir a *finalidades* do ato administrativo, no plural¹⁰⁶.

A finalidade é um aspecto do ato administrativo que consiste justamente na consequência por meio dele visada. Justen Filho exemplifica com a hipótese de um contrato administrativo emergencial celebrado em razão de uma tempestade que ameaça causar um deslizamento de terra. A finalidade do ato é impedir que os danos se concretizem¹⁰⁷.

A finalidade está relacionada à representação mental do agente público, isto é, ao modo pelo qual ele avalia o mundo. Daí que Justen Filho afirma que são perigosas as fórmulas tradicionalmente utilizadas para indicar a finalidade do ato administrativo com o interesse público, bem comum ou necessidades coletivas. Segundo o autor, cria-se o risco de confusão entre a realidade objetiva e subjetiva daquele que pratica o ato¹⁰⁸.

O autor sustenta a necessidade de diferenciação entre as finalidades contempladas pelas normas jurídicas e aquelas visadas pelo agente no caso concreto. Quando exerce uma função estatal, o agente concretiza o ordenamento jurídico em seu conjunto. Ele deve identificar as finalidades teoricamente contempladas pelo ordenamento, como reduzir a pobreza e promover os direitos fundamentais, e conjugá-las com base no princípio da proporcionalidade. É dever do agente expor a concepção por ele adotada como finalidade do ato¹⁰⁹.

A explicitação da finalidade é exigência de validade formal do ato, pois promove a transparência e permite o seu controle. O controle não significa a

106 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 325.

107 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 324.

108 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 324-325.

109 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 325-326.

substituição do administrador pelo agente que realiza a fiscalização. Apenas as escolhas incompatíveis com a ordem constitucional devem ser invalidadas. Para Justen Filho, o ato administrativo será inexistente quando voltado à satisfação de uma necessidade não tutelada pelo Direito¹¹⁰.

Segundo o autor, é justamente na concepção quanto às finalidades dos seus atos que o agente possui a maior margem de autonomia, já que na maioria dos casos coexistem diversos fins de interesse público. Essa autonomia, porém, é ocultada pela mera invocação de postulados como o interesse público, sem que se explicita o seu significado específico no caso concreto¹¹¹. Nesse sentido, ele afirma que talvez o problema mais crucial do direito administrativo seja justamente a transformação de postulados abstratos em conceitos operacionais que permitam controlar o exercício do poder estatal¹¹².

Não nos parece equivocado afirmar, genericamente, que a finalidade de todo ato administrativo deva consistir na realização do interesse público. No caso concreto, porém, o agente praticará o ato com uma finalidade específica, que deve necessariamente traduzir o interesse público e ser objeto de adequada motivação. É o interesse público que limita a discricionariedade do administrador. É a motivação, por sua vez, que auxilia o controle da validade formal do ato. A invalidez ocorrerá quando o ato não visar ao interesse público. Apenas as escolhas incompatíveis com a ordem constitucional devem ser invalidadas, pois, conforme bem ressalva Marçal Justen Filho, o administrador não pode ser substituído pelo agente que realiza a fiscalização.

Examinadas as principais questões relacionadas à supremacia do interesse público, importa analisar a ideia da sua indisponibilidade. A questão será tratada no tópico seguinte.

2.4 A INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO QUE, POR SI, NÃO REPRESENTA ÓBICE ÀS TRANSAÇÕES ADMINISTRATIVAS

Nos tópicos anteriores se expôs que os atos administrativos devem necessariamente ser praticados com o objetivo de atender ao interesse público, que

110 JUSTEN FILHO, op. cit., 362.

111 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 326.

112 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 126, 325.

é aferido no caso concreto pelo administrador por meio do processo de produção e aplicação do Direito. É o interesse público que limita a discricionariedade do administrador. Essa noção remete à questão relativa à sua indisponibilidade.

No seu sentido comum, o termo indisponibilidade significa “qualidade do que não se pode dispor, ou porque faça falta, ou porque se mostre necessário”, indicando, assim, a “coisa de que não se pode dispor, isto é, vender, dar, ceder”. Na acepção jurídica, o vocábulo exprime “a qualidade atribuída às coisas que, sob encargo ou ônus de inalienabilidade, não podem ser vendidas nem alheadas sob qualquer pretexto”¹¹³.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, a indisponibilidade dos interesses públicos significa que, “sendo interesses próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis”. A Administração não tem disponibilidade sobre eles, mas apenas o *dever* de curá-los, em conformidade com a Lei¹¹⁴.

O autor relembra os ensinamentos de Rui Cerne Lima no sentido de que a relação de administração é aquela relação jurídica estruturada em torno de uma finalidade cogente. Ela se caracteriza especialmente pela existência de um dever do agente público de cumprir certa finalidade. O administrador tem a obrigação de curar o interesse público, nos termos da finalidade legal¹¹⁵.

Como decorrência da indisponibilidade do interesse público, Celso Antônio Bandeira de Mello extrai sete princípios: a) legalidade, com suas decorrências (princípios da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação e da responsabilidade do Estado); b) obrigatoriedade do desempenho de atividade pública e continuidade do serviço público; c) tutela ou controle administrativo; d) isonomia ou igualdade dos administrados perante a Administração; e) publicidade; f) inalienabilidade dos direitos relativos a interesses públicos; g) controle jurisdicional dos atos administrativos.

Na mesma linha, José dos Santos Carvalho Filho afirma que o princípio da indisponibilidade está relacionado ao fato de que os bens e interesses públicos pertencem à coletividade e não à Administração e seus agentes, a quem compete apenas administrá-los e conservá-los. A Administração atua em nome de terceiros e,

113 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.119.

114 MELLO, *Curso...*, cit., p. 76.

115 MELLO, *Curso...*, p. 76-77.

portanto, não tem a livre disposição daquilo que não lhe pertence. Para o autor, o princípio parte da premissa de que todos os cuidados exigidos para os bens e interesses públicos são benéficos à coletividade. Carvalho Filho cita duas consequências do preceito: os bens públicos apenas podem ser alienados na forma prevista em lei e, além disso, a realização de licitação é em regra necessária para que se encontre quem execute as obras e serviços públicos na forma mais vantajosa para a Administração¹¹⁶.

Semelhante é a opinião de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, para quem o princípio significa que a Administração Pública “não pode dispor dos interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei”¹¹⁷. Segundo ela, o interesse público é sempre indisponível pelo Poder Público, pois os seus titulares são a coletividade. A Administração Pública tão somente “o administra, protege e tem o dever de dar-lhe efetividade”¹¹⁸.

Por esse motivo, os poderes da Administração têm a natureza de *poder-dever*: não pode ela deixar de exercê-los. Di Pietro cita os seguintes exemplos de incidência do princípio: a autoridade não pode renunciar ao exercício das suas competências, não pode deixar de punir o ilícito administrativo, não pode se abster de exercer o poder de polícia quando o direito individual conflitar com o bem-estar coletivo, não pode fazer liberalidade com o dinheiro público, não pode deixar de exercer o poder hierárquico¹¹⁹.

Similarmente, Hely Lopes Meirelles afirma que o vocábulo “administrar” significa “gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias”. Quando os bens e interesses geridos são particulares, há a administração particular. A administração pública, por sua vez, ocorre quando eles pertencem à coletividade. Daí que o autor define Administração Pública, no seu sentido objetivo¹²⁰, como “a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito ou da moral, visando ao bem comum”¹²¹.

116 CARVALHO FILHO, op. cit., p. 36.

117 DI PIETRO, op. cit., p. 94.

118 DI PIETRO, op. cit., p. 1.070.

119 DI PIETRO, op. cit., p. 94.

120 No sentido subjetivo, a locução Administração Pública, segundo o autor, designa as pessoas e órgãos governamentais que realizam a atividade administrativa (*Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 58).

121 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 58.

Nesse sentido, a palavra *administração* tem um sentido oposto ao de propriedade, pois ela se relaciona à ideia de zelo e conservação na gestão de bens e interesses de outrem. Já a propriedade está ligada à ideia de disponibilidade e alienação. Por isso os poderes normais do administrador se limitam à conservação e utilização daqueles bens e interesses. É sempre necessário o consentimento do titular para a sua alienação, oneração, destruição e renúncia. No caso da Administração Pública, portanto, esse consentimento deve estar materializado em lei¹²².

A administração pública tem a natureza de *múnus público*. Trata-se, para Hely Lopes Meirelles, de um “encargo de defesa, conservação e aprimoramento dos bens, serviços e interesses da coletividade”. Dessa forma, o administrador público deve cumprir fielmente os preceitos de direito e moral administrativa, porque eles exprimem a vontade do povo, titular dos interesses que lhe são confiados. Esses preceitos estão contidos nas leis, regulamentos e atos especiais, dentro da moral da instituição¹²³.

Ao exercer o seu *múnus*, o agente público não pode deixar de cumprir os deveres que lhe são impostos pela lei e tampouco renunciar a poderes ou prerrogativas que por ela lhe são conferidos. É que os deveres, poderes e prerrogativas são outorgados em benefício da comunidade e não em consideração pessoal¹²⁴.

O princípio da indisponibilidade do interesse público, para Odete Medauar, significa que “é vedado à autoridade administrativa deixar de tomar providências que são relevantes ao atendimento do interesse público, em virtude de qualquer outro motivo”. Dessa forma, há violação ao princípio quando agente público deixa de apurar a responsabilidade por irregularidade de que tem ciência ou deixa de cobrar débitos para com a Fazenda Pública¹²⁵.

Não parece haver quem sustente, na doutrina nacional, que os agentes públicos podem livremente dispor do interesse público. Os administradores não titularizam, mas apenas gerem os interesses que lhes são confiados. Disso não resulta, porém, a impossibilidade de realização de transação com o Poder Público,

122 MEIRELLES, op. cit., p. 59.

123 MEIRELLES, op. cit., p. 59-60.

124 MEIRELLES, op. cit., p. 60.

125 MEDAUAR, op. cit., p. 163.

inclusive em matéria tributária. É que o interesse público pode ser atendido justamente por meio da transação. A questão será aprofundada no tópico seguinte.

2.5 A SUPREMACIA E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO COMO CONDICIONANTE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal enaltece as soluções consensuais dos conflitos. O seu preâmbulo já estabelece o comprometimento na ordem interna e internacional com a solução pacífica das controvérsias, enquanto o seu artigo 4º prevê a defesa da paz e a solução pacífica dos conflitos como princípios que regem as relações internacionais da República Federativa. Por outro lado, o próprio princípio constitucional da eficiência administrativa implica a busca da solução que melhor atenda ao interesse público, que pode ser, em diversos casos, obtida mediante transação¹²⁶.

A Carta de 1988 não estabelece qualquer vedação a que a Administração Pública transacione. Pelo contrário, o artigo 98 expressamente prevê, no âmbito dos juizados especiais, a possibilidade de transação nas hipóteses previstas em lei, inclusive no caso de infração penal. Se transacionar é possível até no âmbito penal, sujeito ao princípio da tipicidade e onde está em jogo a própria liberdade dos indivíduos, não há razão para afastar o instituto âmbito tributário¹²⁷.

Odete Medauar afirma que não é adequado invocar o princípio da indisponibilidade do interesse público como impedimento à realização de acordos, à utilização de arbitragem e de métodos consensuais de solução de conflitos: “o interesse público realiza-se plenamente, sem ter sido deixado de lado, na rápida solução de controvérsias, na conciliação de interesses, na adesão de particulares às suas diretrizes, sem os ônus e a lentidão da via jurisdicional”¹²⁸.

Regina Helena Costa também sustenta a improcedência da afirmação de que a transação seria incompatível com o princípio da indisponibilidade do interesse público. É que a transação somente pode ser realizada em conformidade com aquele princípio e nos limites da Constituição e das leis. Aduz a autora: “Autêntico instrumento

126 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 462.

127 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 461.

128 MEDAUAR, op. cit., p. 163.

de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito”¹²⁹.

Sobre a praticabilidade tributária, afirma Heleno Torres¹³⁰:

O princípio jurídico e técnico da *praticabilidade* de tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes.

Ricardo Lobo Torres fala em processo tributário equitativo, que “é o que, mediante diálogo entre fisco e contribuinte, busca a solução justa do caso concreto”¹³¹. Trata-se de “processo justo, razoável e proporcional, já que a própria ideia de equidade abrange a de proporcionalidade”¹³². Nesse contexto, emerge uma nova processualidade fiscal¹³³:

O processo tributário administrativo equitativo afirma-se no seio de uma ampla processualidade fiscal, afastada de pressupostos autoritários.

Superam-se os velhos esquemas da processualidade tributária, como os imaginaram Rubens Gomes de Souza, com a sua concepção orgânica e unitária do processo fiscal, e Gilberto de Ulhôa Canto, com a sua proposta de unificação das instâncias administrativa e judicial, que partiam de modelos rígidos e fechados. O processo fiscal teria início sempre por um ato do contribuinte, que reagia à decisão autoritária do Fisco. A impugnação ao lançamento ou à negativa de restituição do indébito deflagrava o procedimento administrativo fiscal. Esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa conflituosidade desenvolvida entre o fisco e os contribuintes do Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso.

Tal processualidade tributária estava ancorada em velhos princípios jurídicos, nomeadamente o princípio da superioridade do interesse público, entendido sobretudo em seu viés fazendário, que gerava figuras como as do *solve et repete*, depósito para recorrer e recurso hierárquico das decisões dos colegiados fiscais.

Ives Gandra afirma que a transação traz benefícios inequívocos. Por um lado, ela não inviabiliza a atividade do contribuinte e, por outro, proporciona a obtenção imediata de créditos tributários que seriam de outra forma mais dificilmente

129 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282.

130 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios de segurança jurídica...*, cit., p. 299-300.

131 TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 93.

132 TORRES, Ricardo Lobo, *Transação...*, cit., p. 96.

133 TORRES, Ricardo Lobo, *Transação...*, cit., p. 94-95.

recuperáveis em razão do exercício do direito de defesa pelo sujeito passivo. Porém, o mais relevante, para o autor, é o fato de a transação atender ao interesse público¹³⁴.

Apontam-se como vantagens da transação em matéria tributária a redução da litigiosidade, a celeridade na solução de litígios, a diminuição dos custos relacionados aos processos judiciais, a maior participação dos contribuintes na administração, a eficiência na gestão tributária¹³⁵. Notadamente, a ideia de eficiência ampara o instituto da transação fiscal, já que por meio dela se possibilita a diminuição da litigância e o melhor emprego dos recursos estatais, indo ao encontro, portanto, do direito à boa administração¹³⁶.

Para Onofre Alves Batista Junior, a Administração Pública tem o poder-dever de transacionar, dentro da margem discricionária estabelecida pela Lei, para que se atenda da melhor forma possível ao interesse público: “não se trata de ‘faculdade’ outorgada à Administração Pública de transacionar, mas de ‘poder/dever’ de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça aos anseios da coletividade”¹³⁷.

A nosso ver, o administrador jamais poderá dispor do interesse público. Por isso discordamos de quem considera que o princípio da indisponibilidade do interesse público é relativizado na hipótese de transação tributária, a exemplo de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹³⁸ ou da Ministra Ellen Gracie, quando afirmou, em conhecido julgado no qual se discutia a celebração de transação pela Administração, que “há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela

134 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional: inteligência do dispositivo: prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material: rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal: opinião legal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 378.

135 OLIVEIRA, op. cit., p. 171-172.

136 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária*: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 126-129.

137 BASTISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 83, ago. 2002, p. 122-123.

138 “Quanto ao dogma da indisponibilidade de bens e interesses públicos, cumpre esclarecer que pode haver uma certa relativização, mas, de qualquer jeito, nos exatos termos e limites estabelecidos em ato normativo do Poder Legislativo.” [SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 63.]

administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse”¹³⁹. Se transacionar era a solução que melhor atendia ao interesse público, não houve relativização do princípio da indisponibilidade.

A invocação abstrata do princípio da supremacia e da indisponibilidade do interesse público não é por si só um impeditivo à transação em matéria tributária, mas tampouco é em si a justificativa para o emprego do instituto. Na realidade, aquele preceito é uma *condicionante* da transação: ela só será válida quando visar ao interesse público¹⁴⁰. Isso significa que, ao atuar na margem de discricionariedade conferida pela Lei, o agente público deve buscar a solução que melhor atenda ao interesse público. Observados os limites da lei, é o interesse público que deve orientar o agente em sua decisão – não transacionar ou transacionar e em que medida fazê-lo – e ser objeto de motivação adequada.

As ressalvas relacionadas aos limites da Lei e à margem de discricionariedade por ela conferida dizem respeito ao princípio da legalidade. É que, além da observância à supremacia e indisponibilidade do interesse público, a Constituição diretamente impõe outros requisitos para que seja possível a transação em matéria tributária. Um deles está relacionado justamente ao princípio da legalidade, que será objeto do capítulo seguinte.

3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

3.1 O CONTEÚDO DA LEGALIDADE GENÉRICA

A palavra legalidade remete à exigência de lei ou, de forma mais precisa, à necessidade normas jurídicas produzidas por lei¹⁴¹. Costuma-se falar em legalidade

139 “EMENTA: Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 253885, Relatora Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 04/06/2002, DJ 21/06/2002.)

140 Cabe aqui reiterar a ressalva, realizada no capítulo 2.3, de que apenas escolhas incompatíveis com o ordenamento jurídico devem ser invalidadas. O Judiciário ou o agente de fiscalização não podem substituir o administrador em sua função constitucional, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes (artigo 2º da Constituição Federal).

141 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 113.

genérica, legalidade administrativa, legalidade tributária, legalidade penal.

O princípio da legalidade está genericamente previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se de garantia individual que constitui cláusula pétrea. Não pode sequer ser objeto de deliberação emenda tendente à sua abolição (artigo 60, § 4º, IV, da CF).

Naquele dispositivo está contido de forma ampla o conceito de liberdade: a atividade dos indivíduos apenas pode ser obstada pela lei¹⁴². José Afonso da Silva afirma que o artigo 5º, II, tem duas dimensões: a primeira dela, bastante clara e explícita, consiste no princípio da legalidade. A outra, já não tão estudada pela doutrina, é justamente o direito fundamental da liberdade de ação. O autor qualifica o dispositivo como um dos mais importantes do direito nacional¹⁴³:

Por isso, esse dispositivo é um dos mais importantes do direito constitucional brasileiro, porque, além de conter a previsão da liberdade de ação (liberdade-base das demais), confere fundamento jurídico às liberdades individuais e correlaciona liberdade e legalidade. Dele se extrai a ideia de que a liberdade, em qualquer de suas formas, só pode sofrer restrições por normas jurídicas preceptivas (que impõem uma conduta positiva) ou proibitivas (que impõem uma abstenção), provenientes do Poder Legislativo e elaboradas segundo o procedimento estabelecido na Constituição. Quer dizer: a liberdade só pode ser condicionada por um sistema de legalidade legítima.

A ideia central do princípio da legalidade, segundo José Afonso da Silva, consiste em que apenas os representantes eleitos pelo povo possam elaborar “regras que contenham, originariamente, novidade modificativa da ordem jurídico-formal”¹⁴⁴. Assim, não é possível que surjam direitos subjetivos e deveres correlatos sem lei que os preveja¹⁴⁵.

No Estado de Direito, a lei – ato normativo primário por excelência – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo¹⁴⁶. Para ser válida no país, a lei deve ser abstrata, isonômica, impessoal, genérica e, quando crie ou agrave encargos, irretroativa¹⁴⁷.

Vale lembrar que os veículos que introduzem normas no ordenamento

142 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 280.

143 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 236.

144 Ibid., p. 420.

145 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 175.

146 CARRAZZA, op. cit., p. 278-279.

147 ATALIBA, Geraldo. Clima republicano e estado de direito. *Revista de informação legislativa*, v. 21, n. 84, out./dez. 1984, p. 104.

jurídico¹⁴⁸ se dividem em instrumentos primários (lei em sentido amplo, o que abrange a lei constitucional, a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, as medidas provisórias, o decreto-legislativo e as resoluções do Congresso Nacional e do Senado) e instrumentos secundários ou derivados (decretos, instruções ministeriais, portarias, circulares, ordens de serviço e outros atos normativos). Apenas os primeiros podem promover o ingresso de regras inaugurais no ordenamento brasileiro¹⁴⁹.

O princípio da legalidade é a tradução jurídica da finalidade política de submissão daqueles que exercem o poder administrativo a um quadro normativo que se contraponha ao absolutismo, ao autoritarismo, ao personalismo e que impeça favorecimentos, perseguições e abusos. Por meio da norma geral e abstrata editada pelo Poder Legislativo, pretende-se que a atuação do Executivo consista na concretização da vontade geral do corpo social. Na sua origem, portanto, estão as ideias de soberania popular, exaltação da cidadania, democracia e república¹⁵⁰.

A Constituição brasileira, ao contrário da francesa, não estabelece um campo de matérias reservado para a lei e outro para o regulamento. Em princípio, a lei no Brasil pode dispor genericamente sobre todas as matérias. Contudo, a separação dos poderes implica a vedação de que certas questões sejam por ela disciplinadas. A atividade do Legislativo se relaciona à vontade popular, mas há diversas funções do Estado que não se vinculam de forma absoluta ao critério da maioria. É o caso da função jurisdicional e, em várias hipóteses, da função administrativa. O legislador, assim, não pode assumir o desempenho da atividade do administrador público, mas apenas emitir normas gerais e abstratas, em oposição às individuais e concretas, que são as sentenças e os atos administrativos¹⁵¹.

Para Marçal Justen Filho, existe tanto o *princípio* da legalidade como a *regra* da legalidade. O primeiro consiste no preceito de que os direitos e obrigações serão concretamente produzidos por meio de lei. Já o segundo significa a *proibição* de que sejam criados direitos e obrigações por meio diverso da lei. Segundo o autor,

148 Conforme observa Marçal Justen Filho (op. cit., p. 112-113), é necessário diferenciar o *documento da lei* (instrumento físico no qual é lançado o texto legal), a *lei* (ato jurídico unilateral do Estado que se destina a produzir normas jurídicas e pode resultar da atuação isolada ou conjugada de diversos órgãos) e a *norma jurídica* (comando que versa sobre a conduta e decorre de um processo lógico e valorativo que se desenvolve a partir do texto legal). Por outro lado, o vocábulo *lei* indica um gênero que compreende a Constituição e suas emendas, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções legislativas.

149 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 82-98.

150 MELLO, *Curso...*, cit., p. 103.

151 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 116-117; CARRAZZA, op. cit., p. 410.

a afirmação apenas da existência de um *princípio* da legalidade possibilitaria o surgimento de direitos e obrigações não previstos em lei, tendo em vista a relevante esfera de autonomia que possui o aplicador dos princípios, que são por sua natureza incertos e indeterminados. Justen Filho também observa que em várias passagens da Constituição a legalidade é imposta como regra, como na hipótese do artigo 5º, XII: é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, *nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal*¹⁵².

Para Paulo de Barros Carvalho, porém, há quatro usos distintos para o termo *princípio*: a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, considerados independentemente da estrutura normativa; d) o limite objetivo fixado em regra de forte hierarquia, considerado independentemente da estrutura da norma¹⁵³. A legalidade, nesse sentido, insere-se na segunda acepção: norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos¹⁵⁴.

A legalidade é reafirmada no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, que trata dos princípios que regem a atividade da Administração Pública. Nessa perspectiva, fala-se em *legalidade administrativa*, que será melhor estudada no tópico seguinte.

3.2 O CONTEÚDO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA

O princípio da legalidade alcança diretamente a atividade da Administração Pública, o que naturalmente abrange a Administração Tributária. Isto porque o Direito Tributário é um subsistema que integra o sistema positivo do Direito Administrativo. Convencionou-se discerni-los por questões didáticas, mediante o isolamento do instituto fundamental do Direito Tributário (o tributo). A distinção, porém, não é possível do ponto de vista científico. Ambos os sistemas obedecem ao mesmo regime

152 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 116-117.

153 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 167.

154 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 175.

e adotam as mesmas categorias, princípios e institutos gerais¹⁵⁵.

A legalidade, para Hely Lopes Meirelles, é um dos quatro os princípios básicos da Administração Pública, ao lado da moralidade¹⁵⁶, da finalidade¹⁵⁷ e da publicidade¹⁵⁸. Esses quatro preceitos são verdadeiros “sustentáculos da atividade pública” e constituem fundamentos de validade da ação administrativa. Quanto à legalidade, significa ela que “a eficácia de toda atividade administrativa está sujeita aos mandamentos da lei”. Assim, o agente público em toda a sua atuação está sujeito aos ditames da lei e dela não se pode desviar, sob pena de praticar ato inválido e se sujeitar à responsabilização disciplinar, civil e penal. As leis administrativas normalmente são de ordem pública e contém poderes-deveres, que não podem ser relegados pelos agentes públicos¹⁵⁹.

A supremacia do interesse público e a legalidade são os princípios corriqueiramente citados como informadores do regime jurídico administrativo. Para Celso Antônio Bandeira de Mello, o primeiro deles é inerente a *qualquer* Estado, enquanto o segundo é específico do Estado de Direito. Considerando que o Direito Administrativo surgiu justamente com o Estado de Direito, como consequência da submissão do Estado à Lei, o autor qualifica a legalidade como o princípio “capitular” ou “basilar” do Direito Administrativo¹⁶⁰.

A Constituição brasileira, no *caput* do seu artigo 37, reafirmou o princípio da legalidade, na feição específica da sua aplicação à atividade da Administração Pública: “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, a legalidade decorre naturalmente da indisponibilidade do interesse público, que informa o caráter da

155 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

156 A moralidade administrativa, pressuposto de validade de todo ato administrativo, se relaciona à ideia de “bom administrador”, que conhece “as fronteiras do lícito e do ilícito; do justo e do injusto nos seus efeitos” (MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 62-63).

157 A finalidade, para o autor, significa que o agente público deve praticar o ato tendo em vista o seu fim legal, que é aquele indicado expressa ou implicitamente na norma de direito. A finalidade terá sempre um escopo inafastável: o interesse público (MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 64). Sobre o assunto, ver capítulo 2.3.

158 A publicidade é requisito de eficácia do ato e consiste na sua divulgação oficial. Ela implica o conhecimento público e a produção de efeitos externos (MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 64-65).

159 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 61.

160 MELLO, *Curso...*, cit., p. 102-103.

relação de administração¹⁶¹. Para o autor, o princípio da legalidade, no Brasil, consiste na “completa submissão da Administração às leis”, ou seja, “a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina”. De forma aparentemente hiperbólica, ele chega a afirmar que a atividade de todos os agentes administrativos “só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois é essa a posição que lhes compete no Direito brasileiro”¹⁶².

De fato, costuma-se afirmar que os particulares podem fazer tudo o que não for proibido por lei, enquanto a Administração Pública só pode atuar quando por lei autorizada¹⁶³. É que o princípio da liberdade norteia a atividade privada e faz com que a ausência de disciplina jurídica implique a possibilidade de escolhas subjetivas dentro da esfera de autonomia dos cidadãos. Já a atuação administrativa não se fundamenta em qualquer qualidade inerente ao Estado ou aos governantes, mas é a produzida pelo Direito. A inexistência de disciplina jurídica implica a ausência de poder jurídico¹⁶⁴.

É o que afirma Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶⁵:

A atividade administrativa deve não apenas ser exercida sem contraste com a lei, mas, inclusive, só pode ser exercida nos termos de autorização contida no sistema legal. A legalidade na Administração não se resume à ausência de oposição à lei, mas pressupõe autorização dela, como condição de sua ação. Administrar é, conforme disse Seabra Fagundes em frase lapidar, ‘aplicar a lei, de ofício’.

Essa noção deve ser interpretada com cautela. Com frequência a lei estabelece o fim específico que o agente deve obrigatoriamente realizar, sem determinar o seu modo. Nesse caso a Administração Pública tem autonomia para escolher o meio. Há também casos raros em que a lei atribui à Administração autonomia para escolher entre diversos fins, disciplinando ou não os meios para o seu alcance. Por outro lado, a autonomia é bastante limitada quando a lei estabelece o fim e o meio da sua consecução¹⁶⁶. A legalidade, assim, convive com a relativa discricionariedade da Administração Pública para decidir e para editar atos normativos. Essa questão será aprofundada no tópico seguinte.

161 MELLO, *Curso...*, cit., p. 78.

162 MELLO, *Curso...*, cit., p. 104 e 108.

163 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 61; MELLO, *Curso...*, cit., p. 108; JUSTEN FILHO, op. cit., p. 118-119.

164 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 119.

165 MELLO, *Curso...*, cit., p. 79.

166 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 117-119.

3.3 A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA NORMATIVA E DECISÓRIA E OS REGIMES DE LEGALIDADE SIMPLES E ESTRITA

O princípio da legalidade não exclui a discricionariedade administrativa. Na verdade, a discricionariedade é justamente o instituto que conforma a autonomia do administrador à legalidade e que soluciona o problema da inadequação do processo legislativo: o legislador não consegue prever a melhor solução para todos os eventos futuros¹⁶⁷.

Marçal Justen Filho define a discricionariedade como “o modo de disciplina normativa da atividade administrativa caracterizada pela atribuição do dever-poder de decidir segundo a avaliação da melhor solução para o caso concreto, respeitados os limites impostos pelo ordenamento jurídico”. A lei, assim, pode conter todos os elementos necessários à sua aplicação (disciplina normativa vinculada) ou pode demandar que alguns dos seus elementos sejam verificados em razão do caso concreto (disciplina normativa discricionária)¹⁶⁸.

É possível distinguir a discricionariedade normativa (abstrata) da discricionariedade decisória (concreta). No primeiro caso, a Administração produz regulamentos para complementar as normas de conduta: certo comportamento será qualificado como lícito ou ilícito não só em virtude dos preceitos contidos na lei, mas também em razão da disciplina estabelecida pelo ato normativo do Executivo. Já no segundo caso, a Administração escolhe certa solução para o caso concreto, sem produzir normas gerais. Assim, a discricionariedade normativa consiste na criação de normas de conduta, enquanto a discricionariedade decisória exprime a aplicação daquelas normas¹⁶⁹.

Quanto à discricionariedade decisória, é importante ressaltar que não existe um ato administrativo totalmente discricionário ou integralmente vinculado. A discricionariedade comporta níveis diferentes de autonomia, que variam no caso concreto¹⁷⁰. A lei pode limitar a escolha da oportunidade para decidir, vedar a escolha de certas decisões, restringir o conteúdo propriamente dito do ato, entre tantas outras

167 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 120 e 123.

168 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 121.

169 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 128-129.

170 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 125-216.

possibilidades. Quando existir uma única solução satisfatória no caso concreto, a disciplina discricionária prevista em lei não possibilita que o agente público opte por resultado diverso. É que a discricionariedade é sempre um modo de alcance da melhor solução possível¹⁷¹ e é limitada pelo interesse público. Por outro lado, o agente público está sujeito ao controle de todos os seus atos, inclusive nos casos de discricionariedade¹⁷².

Onofre Alves Batista Junior afirma que a discricionariedade existe justamente para que a Administração Pública possa operar de forma eficiente naquela área não alcançada pela rigidez das normas jurídicas. Assim, a Administração Pública deve proceder a uma valoração comparativa entre os diversos interesses, públicos e privados, que estão em questão em determinado caso concreto. Feita essa valoração, a Administração tem o poder-dever de adotar, dentro da margem discricionária aberta pela lei, a solução mais eficiente para a consecução do bem comum. À luz do princípio da eficiência, a discricionariedade não significa a mera liberdade de escolha entre as hipóteses colocadas abstratamente pela norma, mas o dever de adoção da solução eficiente, que é aquela que melhor se coaduna com o princípio da prevalência do interesse público:¹⁷³

A solução ótima (eficiente), portanto, é a que maximiza o atendimento das necessidades sociais e a prossecução do bem comum. Não se trata daquela que simploriamente maximiza a riqueza social, mas a que, além da visão estritamente economicista e utilitarista, preserve equilibradamente a ideia constitucional núcleo da dignidade da pessoa humana, que vale pelos valores de justiça e igualdade.

Já a discricionariedade normativa está relacionada à produção do regulamento, ato normalmente expedido pelo Chefe do Poder Executivo que complementa os preceitos contidos na Lei. A nosso ver, o regulamento pode e deve alterar a ordem jurídica, pois ele seria inócuo se apenas repetisse o texto legal. É possível, portanto, que ele complete a criação de direitos e obrigações, cujo contorno básico já tenha sido descrito na lei¹⁷⁴. O campo dos dois atos normativos é bastante

171 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 121-122.

172 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 137.

173 BASTISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no Direito Tributário*, cit., p. 118-121.

174 Conforme aduzem Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, o princípio da legalidade “não quer dizer que todas as obrigações decorram diretamente da lei. Quer dizer, isto sim, que todas as obrigações devem ser estabelecidas em conformidade com a lei, que em alguns casos é dessas a fonte imediata e em outros é a fonte mediata das obrigações. Na verdade, se a lei fosse a fonte imediata de todas as obrigações, todas as demais normas jurídicas perderiam a razão de ser” (*Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades. Tributação em Revista*, n. 56, jan.-jun. 2010, p. 14).

distinto: a lei impõe condutas comissivas ou omissivas, e o regulamento disciplina os pormenores. A primeira não só limita o segundo, mas é o seu próprio fundamento de validade¹⁷⁵.

O regulamento não é por isso desimportante: é ele que dinamiza a ordem jurídica e limita a discricionariedade decisória do agente público¹⁷⁶. Ao restringir essa discricionariedade, o regulamento promove dois valores constitucionais fundamentais: a igualdade, ao conferir um tratamento equânime aos administrados que estejam em situação semelhante, e a segurança jurídica, ao assegurar a previsibilidade da atuação estatal.

Marçal Justen Filho sistematiza quatro correntes principais no direito brasileiro que dizem respeito à relação entre a lei e o regulamento¹⁷⁷:

- A primeira corrente entende que a ausência de disciplina legislativa necessária à promoção dos direitos fundamentais pode ser suprida por meio de regulamento.
- A segunda posição defende a possibilidade de dispositivo legal atribuir expressa competência à autoridade administrativa para disciplinar, inovadoramente, certos temas por meio de regulamento.
- A terceira orientação admite que a sumariedade da disciplina constante de uma lei propicia à autoridade administrativa emitir regulamento para dispor sobre as questões omitidas.
- A quarta concepção afirma que o regulamento deve ser estritamente subordinado à lei, sem que se admita qualquer inovação ou acréscimo às normas contempladas por ela.

Essas teses podem ser combinadas entre si, ressalvada a quarta concepção, que é excludente das demais. Justen Filho defende a primeira e a terceira orientação¹⁷⁸.

A discricionariedade está relacionada à existência de dois diferentes regimes de legalidade: o da legalidade simples e o da legalidade estrita. No primeiro caso, a lei deve prever ao menos alguns aspectos da hipótese de incidência e o núcleo do mandamento¹⁷⁹. Devem dela constar, nos dizeres de José Afonso da Silva, os “elementos essenciais da providência impositiva”¹⁸⁰. É possível que a lei atribua à Administração Pública competência para editar atos que complementem a disciplina normativa (discricionariedade normativa) ou que crie competências discricionárias para que a Administração verifique, em face das circunstâncias do caso concreto, a

175 CARRAZZA, op. cit., p. 415-416.

176 CARRAZZA, op. cit., p. 416 e 422.

177 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 330-331.

178 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 331.

179 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 135-137.

180 SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 421.

solução mais adequada (discricionariedade decisória)¹⁸¹.

No segundo caso, a Constituição proíbe a instituição normativa da discricionariedade e determina que a lei esgote a regulação da conduta. Para Marçal Justen Filho, a estrita legalidade ocorre no âmbito do direito tributário material, do direito penal material e em todos os casos em que estiver em questão um valor jurídico fundamental¹⁸². Na realidade, na área tributária incide tanto a legalidade estrita (que se costuma chamar de legalidade tributária) como a legalidade simples, conforme será exposto no tópico seguinte.

3.4 A CIRCUNSCRIÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (ESTRITA) ÀS HIPÓTESES DE INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário”¹⁸³. Nesse ramo do direito, a legalidade realiza a ideia de autotributação, que assegura aos cidadãos sejam eles próprios, por meio de seus representantes, que determinem os tributos que lhes serão exigidos¹⁸⁴.

Assim, a legalidade tributária, “enquanto valor, revela a necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito”, conforme afirma Luís Eduardo Schoueri. Nesse sentido, trata-se de “verdadeiro princípio, já que se espera, na maior medida possível, concordância daqueles que serão atingidos pela tributação”¹⁸⁵.

Segundo Carrazza, bastaria a previsão do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal para que ninguém pudesse ser obrigado a pagar tributo que não tivesse sido criado por lei. Do princípio expresso da legalidade genérica já seria possível extrair a legalidade tributária¹⁸⁶. Mas esta última foi expressamente prevista já no primeiro inciso do artigo 150, que veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Em função desse dispositivo, a legalidade na área tributária “teve sua

181 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 136.

182 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 136.

183 CARRAZZA, op. cit., p. 283.

184 CARRAZZA, op. cit., p. 288.

185 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 307.

186 CARRAZZA, op. cit., p. 283.

intensidade reforçada” (Roque Antonio Carrazza¹⁸⁷) e ganhou “feição de maior severidade” (Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁸). Disso decorre que o tributo deve ser instituído ou aumentado não apenas *com base* em lei, mas *pela* lei. Isso significa que ela deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária¹⁸⁹. Não é possível delegar ao Poder Executivo a definição de qualquer dos aspectos da regra-matriz de incidência, ainda que de forma parcial¹⁹⁰. A Constituição proíbe a instituição normativa da discricionariedade.

Segundo o modelo de Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência ou norma tributária em sentido estrito é formada por uma hipótese (suposto, antecedente ou descritor) que se conjuga com um mandamento (consequência ou prescritor) por meio de um dever-ser interproposicional (conectivo deôntico ou operador deôntico). A hipótese descreve um fato, e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento do fato desencadeará. Tanto o descritor como o prescritor podem ser decompostos em elementos (critérios ou aspectos). A hipótese é formada pela descrição do comportamento de alguém (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já o mandamento é composto pelo critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e pelo critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)¹⁹¹.

Assim, “criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese – material, espacial e temporal – sobre os critérios da consequência – subjetivo (sujeitos ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota)”¹⁹². A instituição do tributo decorre do exercício de uma espécie de competência legislativa: a competência tributária, que pode ser conceituada, assim, como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos¹⁹³.”

Para a criação ou o aumento de tributos vigora, portanto, a legalidade

187 CARRAZZA, op. cit., p. 283.

188 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 180.

189 CARRAZZA, op. cit., p. 284; CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 180.

190 CARRAZZA, op. cit., p. 288-289; CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 86.

191 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 254-255.

192 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 86.

193 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 232. O estudo da competência tributária será aprofundado no capítulo 3.7.

estrita¹⁹⁴, que constitui garantia individual do contribuinte¹⁹⁵.

Roque Carrazza observa que a tipicidade em matéria tributária é inclusive mais rigorosa do que aquela do direito penal. É que a lei penal confere ao magistrado margem considerável de subjetivismo para a realização da dosimetria da pena. Já no âmbito tributário a lei indica todos os elementos que resultarão no preciso valor do tributo¹⁹⁶.

Os tributos devem ser criados e aumentados por lei ordinária. Para esse fim não é possível a utilização de regulamento ou medida provisória, atos que provêm do Poder Executivo¹⁹⁷. É a lei ordinária, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “o instrumento por excelência do processo tributário”¹⁹⁸. Ressalvam-se os empréstimos compulsórios e os tributos da competência residual da União, os quais devem ser criados ou aumentados por lei complementar em razão de previsão constitucional expressa (artigos 148¹⁹⁹, 154, I²⁰⁰ e 195, § 4º²⁰¹).

O princípio da legalidade tributária é mitigado na hipótese prevista no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (imposto sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários). É importante observar que o Poder Legislativo pode não delegar essa faculdade ao Executivo, fixando alíquota única. Caso haja delegação, o Poder Executivo apenas poderá atuar dentro das condições e dos limites fixados na

194 Alguns autores, como Roque Carrazza (op. cit., p. 292 e 298), utilizam a expressão “reserva absoluta de lei” como sinônimo de “legalidade estrita”. Preferimos não utilizar a primeira expressão, pois ela parece mais adequada para descrever ordenamentos jurídicos como o francês, em que há um campo de matérias *reservadas* para a lei e outro para o regulamento. Nesse sentido, ver JUSTEN FILHO, op. cit., p. 136. José Afonso da Silva (op. cit., p. 422) aduz que o princípio da legalidade envolve a *hierarquia das fontes normativas*, enquanto a reserva de lei diz respeito às *normas de competência*.

195 CARRAZZA, op. cit., p. 284; CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 180; SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 429.

196 CARRAZZA, op. cit., p. 300.

197 CARRAZZA, op. cit., p. 310. Sobre esse assunto, ver tópico seguinte.

198 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 86.

199 “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’. [...]”

200 “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]”

201 “Art. 195. [...] § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

lei. Além disso, a atuação do Executivo é restrita à alteração das alíquotas daqueles tributos. Não é possível a modificação da base de cálculo, por exemplo.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, § 6º, estabeleceu a necessidade de lei específica para a concessão de isenção, anistia, remissão, subsídio e redução da base de cálculo de impostos, taxas e contribuições. A lei deverá regular exclusivamente aquelas matérias ou o correspondente tributo, ressalvada a necessidade de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal para a concessão e revogação de isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS (artigo 155, § 2º, XII, “g”).

Conforme observa Luís Eduardo Schoueri²⁰², o princípio da legalidade não se limita à simples exigência do tributo, mas abrange também a sua redução, exclusão, extinção e suspensão. Se é necessária lei para que se institua tributo, disso decorre que, uma vez instituído, apenas lei pode dispensá-lo. É o que se observa no artigo 150, § 6º, da Constituição e no artigo 97 do CTN²⁰³.

Por outro lado, qualquer medida que importe numa exigência ao contribuinte para que faça ou deixe de fazer algo – como no caso dos deveres instrumentais²⁰⁴ – deve ter o seu contorno básico previsto em lei. Além disso, a atuação da Administração Pública Fazendária – como na hipótese do procedimento de lançamento ou de fiscalização – também em lei deve estar pautada. Isso decorre diretamente do princípio da legalidade (artigo 5º, II, e 37, *caput*, da CF), mas na sua feição de legalidade simples. A estrita legalidade se aplica tão somente para a instituição ou majoração de tributos (artigo 150, I).

Em relação às matérias submetidas ao regime da legalidade simples, a lei pode ou não disciplinar exaustivamente a questão, mas ao menos os contornos básicos da questão devem ser nela tratados. Nesses casos, o legislador pode conferir

202 SCHOUERI, op. cit., p. 316.

203 “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

204 Os deveres instrumentais são deveres sem conteúdo econômico previstos para facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária, como a escrituração de livros e a prestação de informações. Sobre o assunto, ver capítulo 6.2.

à Administração competência para editar atos normativos que complementem o texto legal (discricionabilidade normativa) ou margem de autonomia para que adote a solução mais adequada em razão das peculiaridades do caso concreto (discricionabilidade decisória).

Disso já é possível perceber que a transação tributária, por importar em concessão por parte do Fisco, apenas pode ocorrer nos termos da lei. Não importando a transação, porém, em criação ou majoração de tributos, aplica-se a ela o regime da legalidade simples. A questão será melhor examinada no tópico 3.7. Antes, porém, será analisada a possibilidade de utilização de medida provisória em matéria tributária, inclusive para disciplinar a transação tributária.

3.5 A MEDIDA PROVISÓRIA COMO EXCEÇÃO À LEGALIDADE GENÉRICA

A medida provisória consiste em um ato normativo primário oriundo do Poder Executivo e dotado de força de lei²⁰⁵. De acordo com o artigo 62 da Constituição Federal, são pressupostos para a sua edição a urgência e a relevância. Não é qualquer situação, portanto, que autoriza a utilização desse instrumento: a excepcionalidade é a sua característica mais evidente.

Segundo José Roberto Vieira, o conceito constitucional de urgência tem um sentido próximo ao de definição: “urgente é a medida provisória que não possa aguardar o curso normal, ou com pedido de urgência - 90 dias, normalmente, ou 100, no caso de emendas - de projeto de Lei apresentado pelo Presidente da República”²⁰⁶. O autor também afirma a inadmissibilidade da medida provisória cuja aplicabilidade seja protraída por lapso de tempo suficiente para que ocorresse o processo legislativo normal. É que a urgência diz respeito tanto à vigência da medida quanto à sua eficácia e, portanto, as providências de eficácia diferida constituem uma restrição material negativa implícita à utilização da medida provisória. Quanto à relevância, é necessário avaliá-la em função dos valores constitucionalmente consagrados²⁰⁷.

A Constituição Federal (artigo 62, § 1º) elenca uma série de matérias que não podem ser disciplinadas por medidas provisória (restrições materiais negativas

205 VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 236.

206 VIEIRA, Medidas Provisórias..., cit., p. 329 e 331.

207 VIEIRA, Medidas Provisórias..., cit., p. 324 e 341.

explícitas), como aquelas reservadas à lei complementar, matéria penal, processual penal e orçamentária. Não há vedação explícita quanto à matéria tributária. Há, porém, outras restrições que decorrem da implicitude do texto constitucional²⁰⁸.

A medida provisória constitui exceção ao princípio da legalidade genérica, que foi formulado em termos relativos (artigo 5º, II, da CF). O princípio da legalidade tributária (artigo 150, I, da CF) foi formulado em termos absolutos e não admite exceções. Por isso não é possível a utilização daquele instrumento para a instituição ou majoração de tributos²⁰⁹.

No entanto, a Emenda Constitucional 32/2001 incluiu no texto constitucional a possibilidade de medida provisória instituir ou majorar tributo e estabeleceu que, nesse caso, ela só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (artigo 62, § 2º)²¹⁰.

É apenas o povo, por meio dos seus representantes eleitos, que pode consentir com a imposição tributária (autotributação). A possibilidade de o Executivo fazê-lo viola claramente a garantia individual da legalidade. Há também ofensa à separação dos poderes, já que o exercício da competência legislativa constitui típica função do parlamento cuja excepcionalização pressupõe o requisito urgência. Porém, em virtude da necessidade de obediência ao princípio da anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”, da CF), é juridicamente impossível que a instituição ou majoração tributária ocorra de forma urgente. Por isso a Emenda Constitucional 32/2001, neste aspecto, é inconstitucional nos termos do artigo 60, § 4º, II e IV, da Constituição Federal²¹¹. Ressalva-se que não é essa a orientação do STF, que antes mesmo da citada Emenda já admitia a utilização de medida provisória para instituição ou majoração de tributos²¹².

208 VIEIRA, José Roberto. Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 704.

209 VIEIRA, Medidas Provisórias..., cit., p. 351 e 359.

210 “Art. 62. [...] § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

211 “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] II - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.”

212 Nesse sentido: ARE 1218829 AgR, Relatora Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 11/10/2019, DJe-232, de 25/10/2019; RE 422313 AgR, Relator Marco Aurélio, julgado em 18/08/2015, DJe-173, de 03/09/2015; RE 403512, Relator Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008, DJe-043, de 06/03/2009.

De qualquer forma, para matérias tributárias que estejam submetidas ao regime da legalidade simples e em relação às quais a Constituição não determinou que sejam disciplinadas por Lei Complementar²¹³, é em tese possível a utilização da medida provisória. É o caso da transação tributária, que não implica instituição ou majoração de tributos. Ainda nesse caso, para a utilização da medida provisória é necessário que estejam presentes os requisitos da relevância e da urgência.

Examinadas as circunstâncias em que é admissível excepcionar o princípio da legalidade, no próximo item será analisada a sua relação com a noção de indisponibilidade dos bens públicos, já que a exigência de lei para a transação tributária é frequentemente a ela associada.

3.6 A INEXISTÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DOS BENS PÚBLICOS: NOS TERMOS DA LEI, ELES SÃO DISPONÍVEIS

Conforme se expôs no capítulo 2.5, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que o princípio da legalidade decorre da indisponibilidade do interesse público. José dos Santos Carvalho Filho, por sua vez, aduz que é consequência do princípio da indisponibilidade do interesse público o fato de que os bens públicos apenas podem ser alienados na forma prevista em lei. No campo tributário, Paulo de Barros Carvalho afirma que é corolário do princípio da indisponibilidade do interesse público “a premência absoluta da lei, em toda circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário”²¹⁴. Essa noção está relacionada ao caráter da relação de Administração: o agente público apenas administra os bens que pertencem à coletividade, a qual se expressa por meio da lei produzida por seus representantes eleitos.

É importante observar, de início, que as noções de indisponibilidade do *interesse público* e de indisponibilidade de *bens públicos*, embora estejam relacionadas, não se confundem. O agente público jamais poderá dispor do interesse público e nem mesmo uma lei poderia autorizá-lo a, no caso concreto, fazê-lo. A inconstitucionalidade seria manifesta. O administrador tem o dever de atuar sempre em conformidade com o interesse público. Já a alusão à indisponibilidade dos bens

213 Sobre a lei complementar em matéria tributária, ver capítulo 5.2.

214 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 180.

públicos, conforme será demonstrado a seguir, significa apenas que a sua alienação deve observar a forma prevista em lei. A rigor, portanto, não existe indisponibilidade dos bens públicos: em conformidade com a lei, eles são disponíveis.

Os bens públicos, na definição de Marçal Justen Filho, são “os bens jurídicos atribuídos à titularidade do Estado, submetidos a regime jurídico de direito público, necessários ao desempenho das funções públicas ou merecedores de proteção especial”²¹⁵. Quanto à sua existência no espaço, os bens públicos classificam-se em corpóreos e incorpóreos. Os corpóreos dividem-se em móveis e imóveis, conforme seja possível promover o seu deslocamento físico sem a sua desnaturação. Os incorpóreos correspondem basicamente aos direitos, aí incluído o crédito tributário²¹⁶.

Segundo a definição de Paulo de Barros Carvalho, o crédito tributário consiste no “direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação²¹⁷ tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”²¹⁸. Ao tratar da extinção da obrigação tributária, o autor relaciona o princípio da legalidade ao da indisponibilidade dos bens públicos²¹⁹:

Tanto o surgimento quanto as modificações por que passam durante sua existência, e assim também a extinção de obrigações tributárias hão de ocorrer nos precisos termos da lei. Nesse terreno, o princípio da estrita legalidade impera em toda a sua extensão e a ele se ajunta, em vários momentos, o postulado da indisponibilidade de bens públicos.

Nesse contexto e com o intuito de facilitar a compreensão da ideia de indisponibilidade dos bens públicos, importa tecer algumas considerações acerca da normativa infraconstitucional da matéria. As observações serão breves, pois o objetivo desta parte do trabalho é verificar as limitações que a *Constituição* impõe à transação em matéria tributária.

Os bens públicos eram concebidos no passado como objeto de um privilégio em favor do governante. Tratava-se de bens da Coroa, entidade não submetida ao Direito. De acordo com a teoria do domínio eminente, até mesmo os bens titularizados por particulares eram considerados, em última análise, propriedade

²¹⁵ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 1.017.

²¹⁶ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 1.025-1.026.

²¹⁷ A obrigação pode ser definida como o “vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo” (ATALIBA, *Hipótese....* cit., p. 35).

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 371.

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 446.

do monarca, que poderia deles se apossar. Com o advento da República, essa concepção foi substituída por uma noção de bem público fortemente individualista, que foi adotada pelo Código Civil de 1916. O Código Civil de 2002 praticamente repetiu de forma idêntica a disciplina que constava do diploma antecedente²²⁰.

O Decreto 15.783/1922, que aprovou o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública e foi revogado por Decreto não numerado de 25/04/1991, continha definição de bens públicos disponíveis e indisponíveis. Segundo o seu artigo 810, classificavam-se como disponíveis os bens do Estado que pudessem ser objeto de venda, permuta, cessão ou operações financeiras em virtude de disposição de leis especiais de autorização. Já pelo artigo 811, consideravam-se não disponíveis os bens que eram necessários e tinham aplicação nos serviços públicos e em relação aos quais, quer por sua destinação ou por disposição de lei, não podia o Estado praticar nenhum daqueles atos.

O mesmo decreto classificava os bens da União em de uso comum do povo, de uso especial e dominicais. Os primeiros eram chamados de bens de domínio público, considerados inalienáveis e, portanto, indisponíveis. Já os segundos e terceiros eram nominados bens de domínio patrimonial do Estado e poderiam ser alienados nos casos e na forma previstos em lei. Era o que dispunham os artigos 802, 804 e 807²²¹.

O artigo 99 do atual Código Civil²²², que classifica os bens públicos em de uso comum do povo, uso especial e dominicais²²³, tem redação bastante semelhante

220 JUSTEN FILHO, op. cit., 1.018-1.019.

221 “Art. 803. Pertencem á União os bens públicos: a) de uso commum do povo, taes como os mares, rios, estradas, ruas e praças, situados em territorio sujeito á jurisdição do Governo Federal; b) de uso especial, taes como os edificios ou terrenos, applicados a serviço ou estabelecimento federal; c) dominicaes, isto é, os que constituem o patrimonio da União, como objecto de direito pessoal ou real.”

“Art. 804. Os bens do dominio publico, capitulados na letra a do artigo precedente, são por sua natureza inalienaveis; os do dominio patrimonial do Estado comprehendidos nas letras b e c do mesmo artigo, só poderão ser alienados nos casos e pela fórmula que a lei prescrever.”

“Art. 807. Os bens patrimoniais do Estado, comprehendidos nas alíneas b e c do precedente art. 803, são immoveis ou moveis, disponiveis ou não disponiveis.”

222 “Art. 99. São bens públicos: I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças; II - os de uso especial, tais como edificios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.”

223 Marçal Justen Filho (op. cit., p. 1.025-1.026) afirma que a classificação do artigo 99 do Código Civil está ultrapassada. Leva-se em consideração apenas os imóveis e se esquece dos bens móveis e dos incorpóreos.

ao artigo 803 do regulamento aprovado pelo Decreto 15.783/1922. O Código Civil estabelece que os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar (artigo 100) e que os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei (artigo 101).

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os bens de uso comum do povo não são valoráveis em termos econômicos, porque são destinados ao uso de todos. É o caso das ruas, praças, mares, rios, estradas. Já os de uso especial são valoráveis economicamente, mas são indisponíveis em razão de possuírem uma afetação pública. Os bens dominicais, por sua vez, são valoráveis em termos econômicos e, por não terem destinação pública, são disponíveis. A disponibilidade dos bens dominicais significa que eles podem ser negociados pelo Poder Público por meio dos institutos de direito privado, como a compra e venda, doação, permuta, locação. Já os bens de uso comum do povo e de uso especial estão fora do comércio jurídico de direito privado (*res extra commercium*) e, portanto, não podem ser objeto de relação jurídica de direito privado, como a transação e o compromisso arbitral. Para que possam ser alienados é necessária a sua desafetação, por meio da qual eles passam à categoria de bens dominicais pela perda da destinação pública²²⁴.

Conforme afirma Hely Lopes Meirelles, qualquer bem público pode ser alienado, desde que sejam satisfeitos os requisitos legais e administrativos para tanto. Normalmente a legislação exige, no caso de imóveis, autorização legislativa, avaliação prévia e licitação. Os bens públicos apenas são inalienáveis enquanto destinados ao uso comum ou especial²²⁵.

Nesse contexto, o que se percebe é que a lei determina a forma pela qual os bens públicos são disponíveis. Não há nada na Constituição Federal que imponha genericamente a absoluta indisponibilidade daqueles bens, ressalvados casos específicos²²⁶. Há apenas que serem observadas as condicionantes impostas pelos representantes eleitos do povo.

224 DI PIETRO, op. cit., p. 1.069.

225 MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, cit., p. 439-440.

226 De acordo com o artigo 225, § 5º, “são indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais”. Já o artigo 231 estabelece a indisponibilidade das terras tradicionalmente ocupadas pelos índios: “Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens. [...] § 4º As terras de que trata este artigo são inalienáveis e indisponíveis, e os direitos sobre elas, imprescritíveis.”

A nosso ver, portanto, sequer existe um princípio da indisponibilidade dos bens públicos, já que eles são disponíveis nos termos da lei. Considerando, contudo, que o princípio é corriqueiramente mencionado no campo doutrinário, ele será considerado neste trabalho com o sentido justamente da necessidade de observância dos requisitos legais para a alienação daqueles bens.

É importante ressaltar que os bens públicos não são intocáveis ou espécie de “patrimônio sagrado”, conforme afirma Marçal Justen Filho. Essa concepção é incompatível com a atual ordem constitucional. É que aqueles bens são *instrumentos* para que o Estado desempenhe suas funções. Eles devem, portanto, ser amplamente utilizados e explorados em favor da promoção dos direitos fundamentais. Nesse sentido, o autor afirma que é possível aludir a uma função social dos bens públicos²²⁷:

Não se pode admitir a ociosidade de bens públicos, nem mesmo dominicais. O Estado deve aplicar todos os seus recursos móveis e imóveis para promover o desenvolvimento, incentivar a atividade econômica e assegurar a obtenção de recursos para implantar e desenvolver um amplo conjunto de atividades necessárias ao bem-estar da comunidade. Portanto, pode-se aludir a uma espécie de *função social dos bens públicos*, similar àquela que se reconhece relativamente ao patrimônio privado. A função social dos bens públicos é incompatível com a sua ociosidade e implica a sua natureza instrumental para a realização dos fins impostos ao Estado. É verdade que, como ora apontado, existem alguns bens cuja fruição é vedada, precisamente porque o seu uso conduziria à sua destruição. Excluídos os bens destinados à preservação, todo o restante do patrimônio estatal deve ser explorado de modo mais intenso possível. É evidente que isso não equivale a defender a alienação dos bens públicos, a eliminação do patrimônio estatal ou a comercialização dos valores essenciais à Nação. A exploração econômica do patrimônio estatal deverá fazer-se segundo a natureza, a função e a destinação própria de cada bem. Não teria cabimento, por exemplo, a cessão onerosa do direito de denominação do Palácio do Planalto, monumento que simboliza a Nação brasileira. Mas se impõe que o Estado promova, por exemplo, a cessão de uso de seus terrenos dominicais ociosos.

Por outro lado, a indisponibilidade do interesse público naturalmente não significa que os direitos patrimoniais do Estado sejam indisponíveis. Segundo Di Pietro, a disponibilidade do patrimônio público pode ir mais ao encontro do interesse da coletividade do que a sua preservação. Ela cita o exemplo da recomposição do equilíbrio econômico financeiro dos contratos administrativos, que objetiva evitar a sua rescisão e atender, assim, ao interesse público na continuidade da contratação. Por isso a autora critica a afirmação de que a arbitragem contraria o princípio da indisponibilidade do interesse público: “confunde-se o princípio da indisponibilidade

227 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 1.019-1.020.

do interesse público com o conceito de patrimônio indisponível”²²⁸.

Quanto o crédito tributário, Hugo de Brito Machado afirma que ele pode ser disponível por meio de Lei²²⁹:

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos.

Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública a final vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.

Em suma, os agentes públicos não podem livremente dispor dos bens públicos. Na forma da lei, contudo, aqueles bens são disponíveis. Nesse sentido, afirma Geraldo Ataliba: “no direito público está absolutamente excluído o princípio da autonomia da vontade, não havendo ensejo para qualquer disponibilidade (pelos agentes públicos) relativamente aos bens públicos”. Por isso a transação, segundo o autor, “só é cabível quando haja expressa disposição legal nesse sentido”²³⁰.

Similarmente, Paulo de Barros Carvalho aduz que “o princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime das concessões mútuas, que é da essência da transação”²³¹. Celso Ribeiro Bastos também afirma que a indisponibilidade dos bens públicos faz com que seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa transigir²³².

Contudo, uma previsão genérica em lei já satisfaz a exigência que decorre do dito princípio da indisponibilidade dos bens públicos. A alienação de bens móveis em geral, por exemplo, é genericamente autorizada pelo artigo 17 da Lei 8.666/1993, que apenas impõe como requisitos a existência de interesse público justificado, a

228 DI PIETRO, op. cit., p. 1.070.

229 MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 75, dez. 2001, p. 65.

230 ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças: direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

231 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 454.

232 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 220.

prévia avaliação e a licitação, dispensada em alguns casos. Para disposição em relação ao tributo, todavia, não é suficiente uma autorização legal genérica. A lei há de ser mais detalhada e descrever hipóteses específicas e restritas em que a disposição é admissível.

Essa especificidade não decorre da ideia de indisponibilidade dos bens públicos, mas de uma peculiaridade do crédito tributário: a sua natureza legal (*ex lege*). Essa questão será tratada no tópico seguinte.

3.7 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E NATUREZA *EX LEGE* DO TRIBUTO: A NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL PARA A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE RAZOÁVEL DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA

No tópico anterior foi visto que a disposição do crédito tributário, assim como ocorre com os bens públicos em geral, apenas pode ser realizada em conformidade com a lei. Nesse sentido, a transação tributária, por importar em concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, depende de previsão legal. O crédito tributário, contudo, tem uma peculiaridade em relação aos demais bens estatais: a sua natureza *ex lege*, a qual não apenas reforça a exigência de lei para a transação, mas faz com que seja necessária a descrição em lei de hipóteses específicas e restritas em que é possível transacionar.

Sobre o assunto, é importante observar inicialmente que a Constituição Federal discriminou de forma rígida e exaustiva as competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Essa repartição de competências é justamente uma das características do federalismo, modelo adotado de forma expressa pela Constituição (artigo 1º)²³³. Entre as competências outorgadas pelo texto constitucional está a tributária²³⁴, que consiste na aptidão para criar tributos²³⁵. Essa criação ocorre por meio de lei, a qual deve descrever todos os aspectos da regra-matriz de incidência, conforme o disposto no artigo 150, I, da Constituição Federal²³⁶. A competência tributária, portanto, é uma espécie de competência legislativa.

233 Sobre o federalismo, ver capítulo 5.1.

234 Para Roque Carrazza (op. cit., p. 595), no ordenamento jurídico brasileiro é incorreto aludir a *poder tributário* (manifestação do *ius imperium* do Estado, incontestável, absoluto), pois o que existe é a *competência tributária* (manifestação da autonomia da pessoa política, regada pelo Direito).

235 CARRAZZA, op. cit., p. 593-597.

236 Sobre o assunto, ver capítulo 3.4.

Segundo Roque Carrazza, a competência tributária caracteriza-se pela *privatividade*, pois ela é excludente das demais pessoas²³⁷, *indelegabilidade*, já que a pessoa política²³⁸ que a recebeu da Constituição não pode delegá-la, *incaducabilidade*, pois o seu não exercício não impede que o ente venha a exercitá-la, *irrenunciabilidade*, pois a pessoa federativa não pode abdicar do direito de criar tributos, *inalterabilidade*, já que as suas dimensões jurídicas não podem ser modificadas pelo ente que a detém²³⁹ e *facultatividade* do exercício²⁴⁰, pois as pessoas políticas são livres para instituir ou não os tributos²⁴¹.

Dessa forma, o ente federativo que detém a competência tributária pode deixar de exercê-la ou exercitá-la apenas de forma parcial, prevendo somente algumas das possíveis hipóteses de incidência. A faculdade para criar o tributo abrange logicamente a aptidão para aumentar ou diminuir a carga tributária, conceder parcelamentos, isenções, remissões, anistia. Isso, evidentemente, deve ser feito por meio de Lei, que é forma pela qual se exerce a competência tributária. Nesse sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza²⁴²:

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remiti-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.

237 Ressalva-se a crítica de Paulo de Barros Carvalho (*Curso...*, cit., p. 236) de que a privatividade é insustentável, pois na iminência ou no caso de guerra externa a União pode criar impostos extraordinários, *compreendidos ou não* na sua competência tributária (CF, artigo 154, II).

238 Empregamos indistintamente as expressões “pessoas políticas”, “entes políticos”, “pessoas federativas”, “entes federados” e “entes federativos” para designar União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

239 As competências, contudo, podem ser alteradas por emenda constitucional, desde que ela não tenda a abolir a forma federativa do Estado, que constitui cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, I, da CF). Nesse sentido: CARRAZZA, op. cit., p. 793.

240 Ressalva-se o caso do ICMS que, em razão da sua índole eminentemente nacional materializada no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, deve obrigatoriamente ser instituído pelos Estados-membros, conforme sustentam Paulo de Barros Carvalho (*Curso...*, cit., p. 234-240) e Roque Carrazza (op. cit., p. 800-801).

241 CARRAZZA, op. cit., p. 613-620, 779-804.

242 CARRAZZA, op. cit., p. 599.

Aliás, a própria Constituição prevê a possibilidade de concessão de isenção, anistia, remissão, crédito presumido, subsídio e de redução da base de cálculo, observada a necessidade de lei específica que regule exclusivamente essas matérias ou o correspondente tributo (artigo 150, § 6º). Se a pessoa política pode deixar de tributar ou perdoar o débito tributário, ela também pode transacionar, inclusive em relação ao valor principal do tributo. Não pudesse o crédito tributário ser objeto de qualquer redução, diferimento ou dispensa de pagamento, o exercício da competência tributária deveria ser obrigatório e não facultativo²⁴³. A possibilidade de transação tributária fundamenta-se, nessa perspectiva, na própria competência tributária e, por esse motivo, deve ser disciplinada por meio de lei²⁴⁴.

Assim, discordamos de Paulo de Barros Carvalho, quando sustenta que a transação tributária não pode abranger isenção ou anistia²⁴⁵:

As concessões que a lei pode permitir à autoridade administrativa seriam muito restritas, dizendo respeito a providências ancilares que facilitassem a solução de impasses que estivessem impedindo a regular extinção do vínculo. Não posso conceber que se inclua entre as concessões o abrir mão do valor do tributo, pois configuraria hipótese de remissão ou perdão da dívida, bem como a faculdade de compensar créditos, modalidades extintivas que não de ser diferentes da transação. Do mesmo modo, a dispensa de quantias relativas a sanções, punitivas ou moratórias, cairiam debaixo da anistia, que é instituto igualmente diverso. Sobrariam as iniciativas superadoras de divergências sobre aspectos acessórios do implemento da dívida, tendentes a propiciar a criação de clima favorável entre os sujeitos da relação, tudo para estimular o contribuinte a liquidá-la pelo pagamento. E, sendo assim, vê-se que não teria força para fulminar o liame obrigacional, circunscrevendo seu papel a simplesmente preparar as condições da extinção, que, efetivamente, dar-se-ia pelo pagamento.

A nosso ver, não há sequer remissão ou anistia quando a transação envolve desconto ou dispensa em relação a tributo ou a penalidade. É que o desconto ou a dispensa é concedido como contrapartida a uma concessão feita pelo contribuinte. Já na remissão e na anistia ocorre o perdão puro e simples do tributo ou da penalidade.

243 PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese (doutorado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016. p. 42.

244 SANTOS, Lucília Aparecida dos. *Transação Tributária no Brasil: Possibilidades e limites*. *Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, v. 3, n. 1, jan./dez. 2012, p. 324.

245 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 271-272.

Na realidade, do texto constitucional não resulta nenhum impeditivo a que a transação abranja as formas de concessão normalmente apontadas pela doutrina, como redução do valor devido (seja do valor principal do tributo, dos acessórios da dívida ou das penalidades), a aceitação de outro bem em pagamento (dação), a compensação do crédito tributário com crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, a dilação do prazo para pagamento (parcelamento), a desistência da ação judicial²⁴⁶. Tudo está abrangido na competência legislativa da pessoa política, que é protegida pelo princípio federativo.

Por outro lado, o tributo, por ser instituído através do exercício de uma competência legislativa, tem natureza legal (*ex lege*). A criação por Lei é justamente um dos elementos do seu conceito, que está implícito na Constituição Federal. Esse conceito constitucional, segundo Geraldo Ataliba, é o seguinte²⁴⁷:

[...] obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta) e cujo sujeito passivo é alguém posto nessa situação pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, definiu tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A definição do CTN é compatível com o conceito constitucional.

A obrigação tributária, portanto, é *ex lege*: a sua fonte imediata é a lei, conforme preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal. Ocorrido o fato jurídico tributário, instaura-se de forma automática e infalível o liame obrigacional, sendo irrelevante a vontade das partes para a sua configuração. Nisso a obrigação legal difere da convencional, na qual a lei é a fonte remota e a vontade das partes, a fonte imediata²⁴⁸.

246 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 419-420.

247 ATALIBA, *Hipótese...*, cit., p. 34.

248 Nesse sentido, afirmam Hugo de Brito Macho e Hugo de Brito Machado Segundo (op. cit., p. 15): “A vontade do sujeito passivo da obrigação tributária na verdade é inteiramente irrelevante em sua formação. Ocorrido o fato que a lei define como gerador da obrigação tributária essa obrigação surgirá. Mesmo quando o seu sujeito passivo nem tivesse conhecimento de que o fato ao qual se ligou faria nascer tal obrigação. Assim, por exemplo, se compro um automóvel sem sequer saber que existe o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, nasce a obrigação tributária do qual sou o sujeito passivo e, em razão dela, sou obrigado a pagar o referido imposto. Minha vontade é inteiramente irrelevante para o nascimento dessa obrigação tributária. A vontade pode ser relevante para a ocorrência, ou não, de determinados fatos que são geradores de obrigações tributárias. Isto, porém, não significa que a obrigação tributária decorra da vontade. Ela decorre do fato, que é considerado

Essa natureza legal pode fazer parecer com que não haja qualquer espaço para o elemento da vontade na relação tributária. Historicamente, a eliminação da vontade e, conseqüentemente, da discricionariedade do sujeito ativo representou uma salvaguarda do cidadão. O tributo apenas pode ser exigido nos termos de lei editada pelos representantes do povo (autotributação)²⁴⁹.

Nesse sentido, Eurico de Santi sustenta que não é possível a transação em matéria tributária, pois “as partes não podem dispor com suas vontades e interesses sobre o crédito tributário que decorre de lei (*ex lege*)”. Já no direito privado a transação é possível, pois as normas que regem a relação entre as partes decorrem da vontade delas próprias²⁵⁰. Eis as suas palavras²⁵¹:

A transação é a negação da legalidade, do controle e do direito: que leis tributárias se podem aplicar na transação? Deveras, a transação e o arbitramento representam, justamente, o *afastamento da aplicação* da lei geral e abstrata, do direito e de seus controles.

Em sentido diametralmente oposto, Heleno Taveira Torres critica a ideia de que a transação é inaplicável no âmbito tributário²⁵²:

Só a ignorância absoluta do conceito de tributo pode levar ao equívoco, de plano afastado, segundo o qual o tributo não poderia se submeter a um procedimento de extinção de créditos fundado na solução de litígios, por recíprocas concessões, à luz do art. 3º do CTN, quando esta mesma disposição prescreve que a “legalidade” determinará as condições da existência e da vinculação das formas de extinção. Ademais, esta prescrição nunca foi a definição de tributo – formalismo esdrúxulo que não se entende – como ressalta a doutrina mais relevante.

Heleno Torres também sustenta que não existe um princípio universal, válido para todos os povos, de “indisponibilidade do tributo”. “Tributo” e “indisponibilidade” não são conceitos lógicos, mas de direito positivo, que, portanto, variam no tempo e no espaço²⁵³.

objetivamente como algo independente de qualquer vontade. Tanto é assim que mesmo sendo aquele fato um ato jurídico nulo em razão de vício da vontade de quem o praticou, mesmo assim, ele será gerador da obrigação tributária correspondente (CTN, art. 118, 1º).

249 GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 138.

250 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 174.

251 SANTI, op. cit., p. 187.

252 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios...*, cit., p. 307-308.

253 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios...*, cit., p. 300.

No Brasil, é possível vislumbrar a indisponibilidade absoluta da competência tributária, já que a Constituição Federal discrimina de forma rígida as competências impositivas de cada pessoa política. Não se verifica, porém, a indisponibilidade do crédito tributário, que pode ser disponível pela Administração Pública, de acordo com os limites previstos em Lei²⁵⁴. Segundo Carlos Yuri Araújo Moraes, a ideia de indisponibilidade do tributo deve ser compreendida como decorrência do princípio da legalidade: “o que a lei estabelece através de um comando normativo, a vontade da parte não poderá modificar”²⁵⁵.

A nosso ver, a natureza *ex lege* da obrigação tributária não impede a transação. O fato de que o tributo decorre da lei, conforme afirma Hugo de Brito Machado, implica a exigência de autorização legal específica para a transação tributária e o caráter excepcional desse instituto²⁵⁶.

Sobre a excepcionalidade, Onofre Alves Batista Júnior observa que o princípio da legalidade estrita seria praticamente nulificado se a transação fosse permitida em qualquer situação. A Lei não estaria mais definindo os aspectos da regra-matriz de incidência, mas estabelecendo um valor máximo para o tributo, enquanto à Administração competiria definir a sua quantificação²⁵⁷. O conceito de tributo se afastaria dos ditames constitucionais e passaria a ser lido como²⁵⁸:

Toda prestação pecuniária voluntária, em moeda, bens ou serviços, que não constitua sanção de ato ilícito, como mero indicativo legal, mas decorrente imediatamente da negociação travada entre o Fisco e o contribuinte, e cobrado mediante atividade administrativa plenamente discricionária.

Assim, Batista Júnior afirma que a Lei não pode conferir à Administração Pública um “cheque em branco”, ou seja, ela não pode outorgar liberdade decisória ampla para o agente público transacionar em qualquer situação. Especialmente em razão dos princípios da isonomia e da generalidade de tributação, é necessário que a

254 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios...*, p. 300-301.

255 MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 488-489.

256 MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 159, dez. 2008, p. 36-37.

257 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 432-433.

258 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 65.

Lei defina, de forma clara e precisa, a oportunidade, as condições, a extensão e os limites da transação²⁵⁹.

Dessa forma, não se pode admitir uma faculdade geral de transação, conforme aduz Luís Eduardo Schoueri²⁶⁰:

Admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é, antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. Este, de compulsório, passa a ser opcional. Haverá órgão que decidirá se o sujeito passivo deve, ou não, recolher um tributo que pressupõe devido. Bastará o sujeito passivo entender que não deve pagar um tributo, para que se abra a possibilidade para uma transação. À guisa de se terminarem litígios, abre-se o caminho para a sua multiplicação, dada a possibilidade de se recolher montante menor a título de tributo. Sendo o sujeito passivo frustrado em seu pleito, o pior que lhe acontece é recolher o tributo que, afinal, já era considerado devido pela Administração.

Nesse sentido, Oswaldo Pontes Saraiva Filho afirma que há inconstitucional delegação legislativa quando a lei confere à Administração ampla discricionariedade para transacionar. É necessário o detalhamento da lei acerca dos limites e condições da transação²⁶¹:

A transação tributária e outras formas alternativas de resolução de controvérsias tributárias são meios excepcionais de extinguir o litígio e o crédito tributário. Por isso, como exceção à regra de que as obrigações tributárias são impostas, compulsoriamente, por lei, e que devem ser cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e em respeito aos princípios e normas constitucionais, reclamam o detalhamento acerca dos respectivos limites e condições, não sendo admissível uma lei geral que conceda amplos poderes discricionários à Administração nesta seara.

Também para Phelippe Oliveira, a lei não pode ser demasiadamente genérica. A fim de evitar excesso de discricionariedade, ele sustenta que devem constar da lei as situações e condições em que a Administração pode celebrar a transação. A autoridade pública, por sua vez, deve motivar a decisão de transacionar²⁶². Nessa linha, Vasco Branco Guimarães afirma que a lei deve prever, no mínimo: a) a possibilidade de transação; b) o seu alcance e limites; c) as suas formas de exercício; d) as consequências do seu exercício²⁶³.

259 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 432-433.

260 SCHOUEIRI, op. cit., p. 685

261 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 55.

262 OLIVEIRA, op. cit., p. 140.

263 GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 165.

A nosso ver, a lei não pode conferir ao administrador liberdade para transacionar em qualquer situação. Contudo, é possível a outorga de discricionariedade razoável, observadas as condicionantes impostas pelo ordenamento, notadamente o princípio da igualdade²⁶⁴.

Conforme se expôs no capítulo 3.4, a lei de transação, por não importar em criação ou majoração de tributos, submete-se ao regime da legalidade simples. Neste caso, o legislador pode conferir à Administração competência para editar atos normativos que complementem o texto legal (discricionariedade normativa) ou margem de autonomia para que adote a solução mais adequada em razão das peculiaridades do caso concreto (discricionariedade decisória).

Nesse contexto, importa relembrar a distinção realizada por Geraldo Ataliba entre o Direito Tributário Material – que responde às questões de quem deve pagar, quanto e a quem se deve pagar, quando surge a contingência de pagar – e o Direito Administrativo Tributário – relacionado às questões de como se deve pagar, o que ocorrerá se não pagar, quais os procedimentos para impugnar a exigência de pagamento irregular, entre outras²⁶⁵. O segundo caso retrata o regime jurídico aplicável às transações tributárias, o que possibilita que a Administração maneje poderes discricionários, conforme afirma Onofre Alves Batista Júnior²⁶⁶:

As normas que regem o procedimento e a celebração de transações administrativo-tributárias não são normas que disciplinam a instituição de tributos, mas normas do que se pode chamar Direito Administrativo Tributário. Exceto por algumas espécies de transações muito específicas, a transação administrativo-tributária está disciplinada no processo administrativo tributário, sistematizado por um Direito Administrativo Tributário. Não há como tentar enxergar as manifestações do poder de polícia sob as lentes convergentes do Direito Tributário, uma vez que a disciplina dessas figuras está, por demais, nos domínios do Direito Administrativo. [...]

O Direito Tributário, como ramo autônomo, tem, de específico, as normas atinentes à “instituição” de tributos. O Direito Tributário tem peculiaridades e princípios próprios apenas no que diz respeito ao exercício do poder tributário; para além das normas de “instituição dos tributos”, o Direito Tributário perde a sua identidade (ou autonomia) e transborda de forma incontestável para o Direito Administrativo. [...]

O princípio da tipicidade aplica-se tão-somente àquilo que o Direito Tributário tem de específico, isto é, além das fronteiras postas pelo tipo legal da norma de incidência tributária, a Administração Fiscal pode, se autorizada pela lei, manejar poderes discricionários que a habilitem a celebrar a transação administrativo-tributária.

264 O princípio da igualdade será objeto do capítulo 4.

265 ATALIBA, *Hipótese...*, cit., p. 40

266 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 317-318.

Parcela importante da doutrina sustenta a possibilidade de a lei conceder discricionariedade decisória à Administração Tributária nas transações. Aliomar Baleeiro, por exemplo, vislumbrava a possibilidade de relativa discricionariedade²⁶⁷: “A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados”.

Para Heleno Torres, não há impeditivo a que lei qualifique critérios de constituição, modificação e extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflito, de forma vinculativa e com a margem de discricionariedade cabível, sempre no interesse público e buscando atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência administrativa²⁶⁸.

Considerando que a transação se realiza por meio de “concessões mútuas”, Ives Gandra afirma que “há razoável discricionariedade na atuação da administração, no conformar as condições da transação com vistas ao atendimento do interesse público”²⁶⁹.

Em suma, a natureza *ex lege* da obrigação tributária, que decorre do princípio da legalidade tributária, impõe a exigência de previsão legal específica para que seja possível a transação.

Do texto constitucional não resulta nenhum impeditivo a que a transação abranja formas de concessão como a redução do valor devido a título de tributo ou de penalidades, a aceitação de outro bem em pagamento, a compensação do crédito tributário com crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública e a dilação do prazo para pagamento. Tudo está abrangido na competência tributária da pessoa política, que é protegida pelo princípio federativo.

A Lei pode conferir razoável discricionariedade normativa ou decisória ao administrador, considerando que a transação, por não implicar instituição ou majoração de tributos, submete-se ao regime da legalidade simples. Não é possível, porém, que a lei admita a transação em qualquer hipótese e tampouco atribua ampla margem de discricionariedade para a Administração Pública transacionar, o que

267 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 905.

268 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios...*, cit., p. 303.

269 MARTINS, Ives Gandra, op. cit., p. 378.

violaria o conceito constitucional do tributo. É necessário, assim, que sejam indicadas hipóteses específicas e restritas em que a transação é admissível.

As questões relacionadas ao nível de detalhamento da lei de transação e à margem de discricionariedade do agente público também se relacionam ao princípio da igualdade, que constitui outra condicionante diretamente imposta pela Constituição à transação em matéria tributária. O ponto será objeto do capítulo 4. Antes, porém, serão analisadas as derradeiras questões constitucionais relacionadas à lei de transação.

3.8 DEMAIS QUESTÕES CONSTITUCIONAIS RELACIONADAS À LEI DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O artigo 150, § 6º, da Constitucional Federal, já mencionado no item anterior, estabelece que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente aquelas matérias ou o correspondente tributo. O dispositivo pretende vedar a prática de inserção de favores fiscais em leis estranhas ao tema tributário, que acabam sendo aprovadas sem a discussão apropriada²⁷⁰.

Na hipótese de transação a regra é inaplicável. É que na transação que envolva desconto ou dispensa em relação a tributo ou a penalidade não há remissão, anistia e nem mesmo benefício fiscal. Concede-se o desconto ou a dispensa como contrapartida a uma concessão feita pelo contribuinte. Portanto, é desnecessária lei específica que regule exclusivamente o tributo ou a transação.

Não foi de outra forma o julgamento do Supremo Tribunal Federal na ADI 2.405. Decidiu-se que lei do Rio Grande do Sul que disciplinava a transação juntamente com outras matérias tributárias não violava o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal. Isso porque, conforme consta do acórdão proferido no julgamento da medida cautelar, “a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado”²⁷¹. No julgamento definitivo se ressaltou que a transação

270 BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 426.

271 ADI 2.405 - MC, Relator Carlos Britto, Relator para acórdão Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, DJ 17/02/2006.

“necessariamente envolve concessões mútuas de ambas as partes, [portanto] as disposições contidas na lei não se equiparam a benefício fiscal”²⁷².

Vale lembrar, no entanto, o disposto no artigo 7º, II, da Lei Complementar 95/1998, a qual regulamenta o parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal²⁷³ e dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Segundo aquele dispositivo, “a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão”. Portanto, a previsão legal da transação tributária não pode constar de lei que não tenha qualquer relação com ela, embora seja desnecessário que o ato normativo trate exclusivamente da transação.

Outro aspecto a ser ressaltado é que a competência para editar a lei de transação decorre da competência tributária. Portanto, é a pessoa política a quem a Constituição outorgou a faculdade de criar o tributo em questão que pode autorizar e disciplinar a possibilidade de transação em relação a ele.

Já a iniciativa da lei não é privativa do chefe do Poder Executivo, mas concorrente entre os legitimados constitucionais (artigo 61 da Constituição Federal²⁷⁴). No artigo 61, § 1º, da Constituição²⁷⁵, que trata das leis de iniciativa privativa do Presidente da República, não consta matéria tributária, ressalvada a matéria tributária dos Territórios (artigo 61, § 1º, II, “b”).

Seria possível cogitar da incidência do artigo 165 da Constituição, que estabelece a iniciativa do Poder Executivo para a lei orçamentária anual, a lei de diretrizes orçamentárias e o plano plurianual. No entanto, trata-se de leis orçamentárias, as quais não se confundem com as leis tributárias e muito menos com

272 ADI 2.405, Relator Alexandre da Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, DJe-215, de 03/10/2019.

273 “Art. 59. [...] Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

274 “Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. [...]”

275 “Art. 61. [...] § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas; II - disponham sobre: a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração; b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios; c) servidores públicos da União e Territórios, seu regime jurídico, provimento de cargos, estabilidade e aposentadoria; d) organização do Ministério Público e da Defensoria Pública da União, bem como normas gerais para a organização do Ministério Público e da Defensoria Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios; e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI; f) militares das Forças Armadas, seu regime jurídico, provimento de cargos, promoções, estabilidade, remuneração, reforma e transferência para a reserva.”

aquelas que autorizam a transação. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, já fixou a tese de que “inexiste, na Constituição Federal de 1988, reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive para as que concedam renúncia fiscal”²⁷⁶.

Assim, resumidamente, é o ente federativo a quem a Constituição outorgou a faculdade de criar o tributo que detém a competência para editar a lei autorizativa. Já a iniciativa do ato é concorrente entre os legitimados constitucionais. Não incide o disposto no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, razão pela qual é desnecessário que a lei regule exclusivamente o tributo ou a transação. Analisadas as principais questões relacionadas à legalidade, o tópico seguinte versará sobre as limitações constitucionais à transação tributária que decorrem do princípio da igualdade.

4 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

4.1 A INDISSOCIABILIDADE ENTRE IGUALDADE, LEGALIDADE E REPÚBLICA

No capítulo anterior se sustentou que a necessidade de previsão legal específica para a transação tributária é um requisito que decorre diretamente da Constituição. Trata-se de exigência imposta pelo princípio da legalidade, mas que também decorre princípio da igualdade. Ambos os preceitos estão intrinsecamente relacionados. É que a característica funcional das leis consiste em discriminar situações para submetê-las a regimes diferenciados, ou seja, “o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais”²⁷⁷.

Conforme bem observa Geraldo Ataliba, a lei é instrumento da isonomia²⁷⁸:

Daí a íntima e indissociável relação entre legalidade e isonomia. Esta se assegura por meio daquela. A lei é instrumento de isonomia. Na sua aplicação, por outro lado, os órgãos executivos e judiciais considerarão as exigências do princípio. A captação do conteúdo jurídico da isonomia exige do intérprete adequada consideração sistemática de inúmeros outros princípios constitucionais, especialmente a legalidade, critério primeiro, de toda e qualquer ação estatal.

276 ARE 743480 RG, Relator Gilmar Mendes, julgado em 10/10/2013, DJe-228, de 20/11/2013.

277 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 11-12.

278 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 159.

O princípio da igualdade, conforme assevera Ataliba, “só pode ser compreendido em toda sua dimensão e significado juntamente com o princípio da legalidade”. De nada adiantaria a legalidade sem a igualdade²⁷⁹:

De nada valeria a legalidade se não fosse marcada pela igualdade. A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar. A isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações do Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade.

A recíproca também é verdadeira. De nada adiantaria o princípio constitucional da igualdade se não houvesse a legalidade, conforme observa Onofre Alves Batista Júnior²⁸⁰:

De nada adiantaria a norma constitucional determinar a necessidade de tratamento isonômico aos contribuintes, quando da instituição de tributos, se as autoridades administrativas pudessem, sem lei, conceder isenções, anistias, remissões ou outras formas de exoneração tributária, à mercê do seu subjetivismo, do seu desejo de favorecer amigos, integrantes de grupo político, financiadores de campanha, etc.

Ambos os preceitos estão relacionados ao regime republicano. A igualdade é inerente à república, conforme se observa da definição de Roque Carrazza: “república é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”²⁸¹. Nesse sentido, o autor afirma que a república impõe o princípio da igualdade²⁸²:

[...] numa verdadeira República não pode haver distinções entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes. É que, juridicamente, nela não existem classes dominantes, nem classes dominadas. Assim, os títulos nobiliárquicos desapareceram e, com eles, os tribunais de exceção. Todos são cidadãos, não súditos.

De fato, a noção de República não se coaduna com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita a diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, as jurisdições especiais, as isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais ou indivíduos, sem aquela “correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida (...) e a desigualdade de tratamento em função dela conferida”, de que nos fala Celso Antônio Bandeira de Mello.

279 ATALIBA, *República e Constituição*, cit., p. 160.

280 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 425.

281 CARRAZZA, op. cit., p. 72.

282 CARRAZZA, op. cit., p. 75.

Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o princípio da igualdade, como fulcro da organização política. E o princípio da igualdade, como é pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o afastamento dos privilégios. Evidentemente, esta igualdade é formal e não substancial.

De fato, a adoção das instituições republicanas objetivou essencialmente excluir o poder arbitrário. Daí Geraldo Ataliba afirmar que a isonomia é a “pedra de toque do regime republicano”²⁸³. Há, portanto, uma relação intrínseca entre igualdade, legalidade e república. Nesse contexto, importa verificar o conteúdo do princípio da igualdade e as suas repercussões no âmbito tributário.

4.2 A IGUALDADE E A NECESSIDADE DE TRATAMENTO EQUITATIVO DOS CONTRIBUINTES

A análise do conteúdo jurídico do princípio de igualdade necessariamente remete à obra clássica que Celso Antônio Bandeira de Mello escreveu sobre o assunto. Segundo o autor, o conteúdo político-ideológico do preceito, na forma em que adotado pelos sistemas constitucionais em geral, é o de que “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”²⁸⁴.

O princípio, assim, tem duplo objetivo: conferir garantia individual contra perseguições e impedir favoritismos²⁸⁵. Ele se dirige tanto ao aplicador da lei, que deve conferir tratamento parificado aos cidadãos em face da norma posta, como ao legislador, que não pode editar lei que com ele conflite²⁸⁶. A isonomia firmou-se, no direito constitucional moderno, como direito subjetivo de todos os cidadãos a tratamento igual pelo Estado²⁸⁷.

De acordo com Bandeira de Mello, qualquer elemento que resida nas pessoas, coisas ou situações pode ser eleito pelo legislador como fator de discriminação. Um traço que não resida nelas mesmas não pode ser escolhido, como é o caso do fator tempo, que é elemento neutro e necessariamente igual para todos²⁸⁸.

283 ATALIBA, *República e Constituição*, cit., p. 160-161.

284 MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 10.

285 MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 23.

286 MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 10.

287 ATALIBA, *República e Constituição*, cit., p. 158.

288 “Ainda quando a lei demarca no passado um tempo, uma data, para discriminar entre situações pretéritas, esta demarcação temporal é, também ela, *mero limite* que circunscreve alguma situação objetiva diferenciada com base em fato diverso do tempo enquanto tal. Inclusive neste caso,

Também não é possível a eleição de elemento tão específico que singularize determinado sujeito no presente e definitivamente²⁸⁹, já que isto implicaria favoritismo ou perseguição²⁹⁰.

É necessário, além disso, um vínculo de correlação lógica entre o fator de desigualação e o tratamento diferenciado dispensado pela norma jurídica²⁹¹. Seria possível, por exemplo, eleger a tipologia física como elemento de discriminação para o exercício de certas funções militares, mas não o seria para fins de concessão de afastamento a servidor público para participação em congresso religioso. A relação de pertinência lógica também deve ser compatível com os valores constitucionalmente prestigiados²⁹².

Para Bandeira de Mello, o princípio da isonomia é violado quando a interpretação do texto normativo extrai dele distinções que não foram por ele assumidos de forma clara, ainda que implicitamente. Assim²⁹³:

Praeter legem, a presunção genérica e absoluta é a da igualdade, porque o texto da Constituição o impõe. Editada a lei, aí sim, surgem as distinções (que possam se compatibilizar com o princípio máximo) por ela formuladas em consideração à diversidade das situações. Bem por isso, é preciso que se trate de desequiparação querida, desejada pela lei, ou ao menos, pela conjunção harmônica das leis. Daí, o haver-se afirmado que discriminações que decorram de circunstâncias fortuitas, incidentais, conquanto correlacionadas com o tempo ou a época da norma legal, não autorizam a se pretender que a lei almejou desigualar situações e categorias de indivíduos. E se este intento não foi professado inequivocamente pela lei, embora de modo implícito, é intolerável, injurídica e inconstitucional qualquer desequiparação que se pretenda fazer.

Outro autor que contribuiu de forma importante para o estudo da isonomia foi Humberto Ávila. Segundo ele, a igualdade consiste na relação entre dois ou mais

como em qualquer outro, a data (inicial ou final), nada mais fez senão recobrir *acontecimento ou acontecimentos que são eles mesmos as próprias raízes da desequiparação realizada*” (MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 32).

289 Assim, “sem agravos à isonomia a lei pode atingir uma categoria de pessoas ou então volta-se para um só indivíduo, se, em tal caso, visar a um sujeito indeterminado e indeterminável no presente. Sirva como exemplo desta hipótese o dispositivo que preceituar: ‘Será concedido o benefício *tal* ao primeiro que inventar um motor cujo combustível seja a água’” (MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 25).

290 MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 23-35.

291 A correlação lógica, porém, “nem sempre é absoluta, ‘pura’, isenta da penetração de ingredientes próprios das concepções da época, absorvidos na inteligência das coisas. Basta considerar que em determinado momento histórico parecerá perfeitamente lógico vedar às mulheres o acesso a certas funções públicas, e, em outras épocas, pelo contrário, entender-se-á inexistir motivo racionalmente subsistente que convalide a vedação” (MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 39).

292 MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 37-43.

293 MELLO, *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 45-46.

sujeitos com base em uma medida de comparação (tamanho ou porte dos contribuintes, por exemplo), aferida por meio de um elemento indicativo (como a receita bruta anual), que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade (favorecer o desenvolvimento do pequeno empresário, por exemplo)²⁹⁴.

A relação entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo deve ser fundada e conjugada. A relação é fundada quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundado entre ambos, de forma que a correlação entre eles aumente conforme aumentar a intensidade do elemento indicativo. A relação é conjugada quando o elemento indicativo é o mais significativo entre os elementos existentes vinculados à medida de comparação²⁹⁵.

A medida de comparação deve ser concretamente existente e manter um vínculo de pertinência – que Celso Antônio Bandeira de Mello denominou vínculo de correlação lógica – com a finalidade que a justifica²⁹⁶. Esse vínculo também deve ser fundado e conjugado, de forma que seja possível comprovar, com base empírica considerável, que a medida de comparação promove a finalidade em maior medida que outras medidas de comparação disponíveis²⁹⁷.

A medida de comparação, além disso, deve ser compatível com a Constituição. Isso não ocorre se: a) a Constituição expressamente veda a utilização de uma medida de comparação (como preconceitos de origem, raça, cor, sexo); b) a Constituição, ao definir expressamente a medida de comparação que deve ser adotada, veda qualquer outra (como a obrigatoriedade da utilização da capacidade contributiva como medida de comparação nos impostos pessoais, sendo vedada qualquer outra); c) a Constituição implicitamente veda certas medidas de comparação, o que ocorre, em regra, quando ela protege determinado bem jurídico pela positivação de um princípio (como o livre exercício da atividade econômica) de forma a excluir medidas de comparação com ele incompatíveis; quando ela une certos elementos de forma a não ser possível a sua separação pela Lei (como no caso da equiparação do trabalhador urbano com o rural); quando ela uniformiza determinado tratamento e o assegura a todos (como no caso do direito de petição); quando ela define a hipótese de incidência do tributo com a exclusão de certas medidas de comparação (como no

294 ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 40-45.

295 ÁVILA, *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 46-55.

296 ÁVILA, *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 43-58.

297 ÁVILA, *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 64.

caso da progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, apenas permitida, na redação originária do inciso I do artigo 156, para assegurar a função social da propriedade)²⁹⁸. A medida de comparação, ainda que preliminarmente vedada pela Constituição, pode ser utilizada desde que em decorrência accidental e secundária da promoção de outras finalidades constitucionais²⁹⁹.

Para Humberto Ávila, a igualdade, na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, é tridimensional. A sua dimensão predominante é a de *princípio*, pois ela estabelece “o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados”. Ela também possui o sentido de *regra*, na medida em que prevê o comportamento dos Poderes Legislativo e Executivo, que devem tratar igualmente situações equivalentes. A igualdade tem também a dimensão de *postulado*, pois orienta o aplicador na investigação acerca dos sujeitos, dos critérios e das finalidades da diferenciação³⁰⁰.

Trata-se de um dos princípios mais relevantes consagrados pela Constituição de 1988. A igualdade é mencionada já no preâmbulo da Carta, na qualidade de valor supremo que deve ser assegurado pelo Estado. O *caput* do artigo 5º inicia pela menção de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” e em seguida garante aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à igualdade.

O artigo 3º, por sua vez, estabelece que é objetivo da República Federativa do Brasil promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Diversos outros preceitos da Constituição asseguram a isonomia, a exemplo do primeiro inciso do artigo 5º, que estabelece a igualdade em direitos e obrigações entre homens e mulheres. A isonomia é um direito fundamental do indivíduo e por isso ela constitui o que se costuma denominar cláusula pétrea. Não é possível a edição de emenda constitucional que tenda à sua abolição (artigo 60, § 4º, IV, da CF³⁰¹).

298 ÁVILA, *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 58-60.

299 ÁVILA, *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 61.

300 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 410-411.

301 “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais.”

No campo tributário, a isonomia é particularmente consagrada nos artigos 145, § 1º – segundo o qual os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte – e 150, II – que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A igualdade representa um dos valores mais importantes tanto na filosofia clássica como no pensamento jurídico e traduz na área tributária a ideia de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição de encargos e sacrifícios públicos³⁰². Conforme observa Aliomar Baleeiro, se todos são iguais perante a lei, “não são toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição”³⁰³.

A igualdade no âmbito tributário está diretamente relacionada às noções de capacidade contributiva e de justiça fiscal, que serão objeto dos tópicos seguintes.

4.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRESSUPOSTO E MEDIDA DA TRIBUTAÇÃO

A capacidade contributiva é dedutível diretamente da noção de igualdade. A doutrina costuma distinguir a capacidade contributiva absoluta (ou objetiva), que se relaciona a um *fato* que revela manifestação de riqueza, da relativa (ou subjetiva), que diz respeito a um *sujeito* individualmente considerado. A capacidade contributiva objetiva refere-se, assim, “à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”. Já a capacidade contributiva subjetiva exprime a “aptidão para contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”³⁰⁴.

Os eventos eleitos pelo legislador, no plano da capacidade contributiva absoluta, indicam a existência de um sujeito passivo em potencial. Essa

302 CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

303 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 846.

304 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

potencialidade se transforma em concretude no plano da capacidade contributiva subjetiva: o sujeito, antes virtual, torna-se efetivo e está apto para absorver o impacto da tributação³⁰⁵.

A capacidade contributiva objetiva serve de pressuposto ou fundamento jurídico da tributação, de forma a condicionar a atividade legislativa de formulação da hipótese de incidência tributária. O legislador, em uma decisão essencialmente política, deve acolher índices fornecidos pela Ciência das Finanças que indiquem capacidade contributiva, ou seja, signos que revelem manifestação de riqueza. Esses índices se reportam à renda³⁰⁶, ao patrimônio ou ao consumo³⁰⁷.

Já a capacidade contributiva subjetiva funciona como critério de graduação do tributo, ou seja, como medida para a apuração do seu valor. Além disso, ela serve de limite à tributação. Nessa perspectiva, a capacidade contributiva assegura a manutenção do mínimo vital e obsta que o tributo alcance níveis confiscatórios³⁰⁸.

O mínimo existencial ou vital é aquela parcela da riqueza necessária à sobrevivência e à manutenção dignidade da pessoa humana. Por não revelar aptidão concreta para contribuir com os gastos públicos, ela é intributável e representa o limite mínimo da capacidade contributiva³⁰⁹. Já o seu limite máximo se relaciona à vedação da tributação com efeito confiscatório, que decorre do direito de propriedade³¹⁰.

Assim, conforme afirma João Ricardo Catarino, a capacidade contributiva funciona como “pressuposto, limite ético, fundamento material e jurídico do imposto, desde logo por condicionar os fatos que poderão caber no modelo de incidência tributária”³¹¹. Para o autor português, “o princípio da igualdade ou da isonomia em

305 COSTA, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva*, cit., p. 28.

306 Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, a capacidade contributiva significa que “todos devem pagar impostos segundo a renda disponível para pagar impostos”. A única fonte de impostos, portanto, é a renda. Quanto maior ela for, maior deve ser o valor do tributo (*Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35).

307 COSTA, *Princípio da capacidade contributiva*, cit., p. 28-31.

308 COSTA, *Princípio da capacidade contributiva*, cit., p. 31.

309 Segundo afirmam Klaus Tipke e Douglas Yamashita (op. cit., p. 34), “num estado liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da ‘unidade do ordenamento jurídico’ determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da segurança social”.

310 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 179.

311 CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 379.

matéria tributária estabeleceu como fator único de discriminações legítimas a capacidade contributiva, arvorada como fundamento e limite da tributação”³¹².

Segundo Betina Treiger Grupenmacher, a observância à capacidade contributiva consiste em uma projeção do princípio da solidariedade, que exprime, no campo da tributação, um sacrifício individual em benefício do interesse coletivo. Todos os indivíduos devem colaborar face aos custos despendidos para a consecução do bem comum³¹³.

Essa ideia de solidariedade na tributação foi desenvolvida na Itália, sobretudo a partir dos estudos de Francesco Moschetti. Para o autor italiano, a capacidade contributiva se relaciona à aptidão para contribuir, qualificada por um dever de solidariedade e respeitado o mínimo existencial³¹⁴.

No Brasil, a Constituição Federal consagra a solidariedade em seu artigo 3º, I, segundo o qual constitui objetivo fundamental da República Federativa construir uma sociedade justa, livre e solidária. Além disso, as normas constitucionais que tratam da atividade cooperativa se relacionam à economia solidária. Nesse contexto, é possível afirmar que a solidariedade é um dos fundamentos da tributação³¹⁵.

A solidariedade está intrinsecamente relacionada à justiça, à moralidade e à eticidade, conforme explica Betina Grupenmacher³¹⁶:

Só há sociedade livre, justa e solidária quando o sistema tributário é composto por leis tributárias materialmente justas. A política tributária há de ser, nessa medida, a política da justiça, aquela que reflita um comportamento revestido de moralidade no exercício do poder de tributar. É a chamada ética fiscal, pressuposto necessário para que os cidadãos ajam com moral, suportando e cumprindo seu dever de pagar impostos.

O princípio da capacidade contributiva está consagrado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, o qual estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. O texto poderia ter sido melhor redigido, especialmente quanto à sua cláusula inicial, que suscita divergências interpretativas. A nosso ver, a expressão “sempre que possível” não significa que o princípio da capacidade contributiva é

312 CATARINO, op. cit., p. 435.

313 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 176.

314 GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e Capacidade Contributiva: Diversidade de Bases de Cálculo e Critérios para a Progressividade. IN: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). Tributos municipais em debate. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 54.

315 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 176.

316 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 177.

meramente programático e não vinculante para o legislador. No Estado Democrático de Direito, o legislador é obrigado a editar leis tributárias justas³¹⁷. Apenas quando for impossível é que a pessoalidade pode deixar de ser considerada, como no caso da graduação do ICMS em conformidade com a capacidade contributiva do consumidor final³¹⁸.

A Constituição brasileira, ao contrário da italiana, não agregou a progressividade – mecanismo segundo o qual as alíquotas devem aumentar conforme o crescimento da base de cálculo – à capacidade contributiva. Assim, a progressividade vem sendo observada apenas em relação aos impostos para o quais há regra constitucional que expressamente determina a sua aplicação (artigo 153, §2º, I, e 156, §1º, I)³¹⁹.

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, a capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada, mas dela não resulta a progressividade da alíquota. A progressividade é todavia compatível com a capacidade contributiva, como resultado do princípio do Estado Social³²⁰.

Por outro lado, Betina Grupenmacher sustenta que a progressividade é uma das manifestações mais importantes da solidariedade tributária. Esse mecanismo propicia a redistribuição de riquezas entre as classes sociais e, por consequência, a justiça fiscal³²¹. Segundo a autora, a progressividade deveria, em princípio, se aplicar a todos os impostos³²²:

A partir da concepção construída por Francesco Moschetti, de que o princípio da capacidade contributiva há de ser qualificado por um dever de solidariedade, pensamos que, por razões de justiça fiscal, a progressividade deve, em princípio, aplicar-se a todos os impostos,

317 TIPKE, YAMASHITA, op. cit., p. 27.

318 BALEEIRO, *Limitações constitucionais...*, cit., p. 891.

319 Segundo Betina Treiger Grupenacher (*IPTU...*, cit., p. 49): “Pensamos que ainda que determinados tributos tenham natureza predominantemente extrafiscal, sempre guardarão um caráter de fiscalidade. Em maior ou menor proporção, a arrecadação sempre acontecerá e, nessa medida, não se pode, de forma generalizada, afirmar que na cobrança de tributos extrafiscais não é possível observar o princípio da capacidade contributiva. Estamos convencidos de que não se pode afirmar de forma categórica e absoluta que o princípio da capacidade contributiva cede diante da extrafiscalidade. Em relação aos impostos com natureza eminentemente fiscal, a observância do princípio em questão é obrigatória, por expressa imposição constitucional. Por outro turno, nas exações extrafiscais, o respeito ao referido princípio não fica sempre afastado. Em maior ou menor grau, a capacidade contributiva há de ser respeitada, especialmente porque os agravamentos das cobranças não podem assumir caráter confiscatório. Ou seja, ainda que o propósito do Estado seja incrementar a cobrança para desestimular determinada prática, com vistas a atender a questões de ordem econômica ou social, ainda assim fica vedada a cobrança de tributo em patamares tão elevados que acabe por subtrair a riqueza, objeto da tributação ou ainda parte dela.”

320 TIPKE, YAMASHITA, op. cit., p. 35.

321 GRUPENMACHER, *IPTU...*, cit., p. 55.

322 GRUPENMACHER, *IPTU...*, cit., p. 45-46, 57.

sobretudo aos diretamente suportados pelo contribuinte, a fim de que, efetivamente, haja, nos termos dispostos no art. 145, §1º, da Constituição Federal, uma graduação, segundo a aptidão, para cada um contribuir.

A capacidade contributiva, conforme bem anota Betina Grupenmacher, é o princípio tributário que mais se aproxima da ideia de justiça. Nesse sentido, a principal consequência da capacidade contributiva é “propiciar a realização da justiça fiscal, onerando aqueles que manifestem maior capacidade contributiva e desonerando a renda utilizada para fazer frente às despesas necessárias a uma vida com dignidade”³²³. A ideia de justiça será estudada mais detalhadamente no tópico seguinte.

4.4 A JUSTIÇA FISCAL: REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO ORIENTADA ESSENCIALMENTE PELA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Justiça Fiscal é um dos princípios estruturantes do Direito Tributário e do qual decorre, entre outros, o princípio da isonomia tributária³²⁴. O conceito de justiça é indeterminado, tem textura aberta, alta carga valorativa e varia conforme o momento histórico, a moral média da sociedade e os próprios valores do intérprete³²⁵.

De qualquer forma, é possível afirmar que o sentido de justiça está atrelado ao de moral e ao de ética³²⁶. Ética é a teoria do comportamento justo, enquanto a moral é o comportamento conforme essa teoria. Os vocábulos, porém, frequentemente são empregados como sinônimos³²⁷.

Na área tributária, a justiça se relaciona à redistribuição de riquezas e à redução das desigualdades sociais. Para Betina Grupenmacher, “a tributação é, sem dúvida, o mais poderoso e eficiente instrumento de redistribuição de riquezas, com o que se opera a redução de diferenças sociais, e implementa-se a justiça fiscal e a justiça social”³²⁸.

323 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 179-180.

324 CALIENDO, op. cit., p. 133.

325 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Interesse Público, Moralidade e Capacidade Contributiva. Interesse Público*. Belo Horizonte, n. 105, set.-out. 2017, p. 180.

326 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 180.

327 TIPKE, YAMASHITA, op. cit., p. 15.

328 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 176.

Segundo a autora, é em Aristóteles que está o berço da ideia da utilização do tributo com finalidade distributiva. O filósofo grego elaborou um conceito de distribuição³²⁹ e o relacionou às virtudes da justiça e da ética³³⁰.

Para Aristóteles, a aferição da justiça varia de acordo com a moral média da sociedade. A justiça é, assim, a virtude que corresponde à sociabilidade. Uma ação ética e socialmente aceitável é uma ação justa e, por conseguinte, virtuosa. Já as ações injustas são antiéticas e correspondem a um vício social³³¹.

Aristóteles classificava a justiça em universal e particular. A justiça universal (total ou integral) ocorre quando as ações justas alcançam todos os que vivem na mesma sociedade. Ela se relaciona à ideia de que a lei mantém a estrutura social e garante a coexistência harmônica dos indivíduos. Enquanto a justiça universal apenas leva em consideração o corpo coletivo, a justiça particular é aquela que se verifica na relação, voluntária ou involuntária, entre dois indivíduos³³². A justiça particular compreende a justiça distributiva e a corretiva.

A justiça distributiva é aferida com base em quatro elementos de uma relação: dois sujeitos e dois objetos. A distribuição é justa quando atribui a cada um o que lhe é devido, conforme os seus méritos. Cada sistema político tem uma forma própria de fazer justiça distributiva, segundo um diferente critério de diferenciação para distribuição de riquezas, honra e encargos. Por outro lado, na justiça corretiva não há análise do mérito. Ela pretende fazer com que cada um dos sujeitos se encontre com o outro em uma condição de paridade, de igualdade aritmética, de divisão perfeita³³³.

Em Aristóteles a distribuição justa é aquela proporcional, isonômica. A isonomia, por sua vez, importa no tratamento desigual, na medida das desigualdades. Conforme explica Betina Grupenmacher:

A racionalidade da justiça aristotélica é uma racionalidade teleológica, ele argumentava que, para precisar a justiça da distribuição, é necessário investigar o seu telos, ou seja, o seu propósito. A distribuição justa é a proporcional, a isonômica. Em sentido oposto, a

329 Ressalva-se que “a concepção de distribuição na doutrina aristotélica não tem correspondência com a compreensão que dela temos na atualidade, porque hoje ela está vinculada à ideia de acúmulo e não de distribuição. A relação entre o cidadão e a polis, na Grécia Antiga, era a de acionista e não a de contribuinte, como é hoje. O cidadão disponibilizava suas riquezas e conhecimentos para a comunidade e recebia em troca segurança, estabilidade, honra e bens” (GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 174).

330 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 172.

331 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 173.

332 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 173.

333 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 175.

injusta é aquela mais vantajosa para uns do que para outros e isonomia, na visão aristotélica, implica no tratamento desigual, observadas as desigualdades, já que não somos todos absolutamente iguais.

Assim, a justa distribuição de cargos e honrarias era aquela que, respeitada a racionalidade das atribuições, parte de concepções éticas internas, que observam a moral média da sociedade, os méritos de cada qual e que, nessa medida, sejam isonômicas. Isso é o que o filósofo qualifica como uma ação virtuosa.

Aristóteles considerava que o propósito da política era promover a vida boa. Para ele, a participação dos cidadãos na política era essencial para alcançar uma vida boa e, nessa medida, os cargos e as honrarias políticas deviam ser distribuídos com justiça, segundo o seu mérito e merecimento, tudo com o objetivo de realizar, por meio da política, a vida boa.

Não existe parâmetro único de Justiça para todo o Direito. Cada ramo tem o seu próprio critério. O Direito Penal, por exemplo, pode ser orientado pela culpabilidade, e assim a pena justa será medida pelo grau de culpa. No Direito Tributário, o critério de justiça é a capacidade contributiva³³⁴. Segundo afirma Betina Grupenmacher, a justiça fiscal apenas se realiza mediante a edição de leis que distribuam a carga tributária de forma equitativa³³⁵:

A liberdade, a solidariedade e a igualdade são os sustentáculos do Estado Democrático de Direito e bem assim do Estado Social de Direito. A justiça fiscal só se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento de tributos aqueles que, embora tenham capacidade econômica, não possuam capacidade para arcar com o ônus da tributação, pois toda a sua disponibilidade financeira é absorvida com a sua manutenção e a de sua família.

Nessa linha, Roque Carrazza afirma que “o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas”. Há outros aspectos que também devem ser considerados para a aferição da existência de uma tributação justa. Roque Carrazza cita o respeito aos direitos fundamentais, o estímulo a condutas úteis ao progresso do país e a aplicação adequada do produto da arrecadação³³⁶.

O princípio da igualdade tributária, em suma, revela a necessidade de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição dos encargos fiscais. O respeito à capacidade contributiva promove a justiça fiscal, ao onerar os cidadãos segundo a sua aptidão para contribuir, com respeito ao mínimo existencial e

334 TIPKE, YAMASHITA, op. cit., p. 21.

335 GRUPENMACHER, *Interesse Público...*, cit., p. 178.

336 CARRAZZA, op. cit., p. 94.

observado o dever de solidariedade. Nesse contexto já é possível perceber que a necessidade de tratar os contribuintes de forma equitativa é um dos principais desafios e limites para a transação tributária.

4.5 A IGUALDADE COMO LIMITAÇÃO AO CONTEÚDO E À APLICAÇÃO DA LEI DE TRANSAÇÃO

O princípio da igualdade, no campo tributário, implica o tratamento equitativo, justo e não discriminatório entre os contribuintes, com respeito à capacidade contributiva. O preceito configura evidente limitação constitucional à transação tributária a ser observado tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei. A transação, nesse sentido, não pode ser utilizada como fonte de privilégios ou de discriminações arbitrárias.

Do princípio da igualdade decorre inicialmente a necessidade de previsão legal específica para a transação tributária. É que a característica funcional das leis, conforme já se expôs no capítulo anterior, consiste justamente na discriminação de situações para submetê-las a regimes diferenciados. Assim, é imprescindível que os representantes eleitos pelo povo estabeleçam as hipóteses e as condições em que é possível a transação, com observância ao princípio da isonomia³³⁷.

A fim de que atenda ao princípio da igualdade, a lei de transação deve eleger fatores de diferenciação entre os contribuintes que residam nas pessoas, coisas ou situações, na linha sustentada por Bandeira de Mello³³⁸. Não é possível a escolha de elemento tão específico que singularize determinado sujeito no presente e definitivamente. Além disso, deve haver um vínculo de correlação lógica entre aqueles fatores e os tratamentos diferenciados dispensados pela lei. Esse vínculo deve ser compatível com os valores consagrados pela Constituição Federal. Notadamente, a lei de transação deve observar a capacidade contributiva, que é o principal critério de justiça no âmbito tributário.

Por outro lado, a lei não pode conferir discricionariedade tamanha à Administração Pública a ponto de que inexistia garantia mínima de tratamento isonômico aos contribuintes³³⁹. É possível, em tese, a concessão de margem de

337 MORAIS, op. cit., p. 500.

338 Sobre o assunto, ver capítulo 4.2.

339 MORAIS, op. cit., p. 500.

discricionariedade considerável³⁴⁰. O princípio da igualdade não impede, *a priori*, a discricionariedade administrativa, que é justamente o instituto que conforma a autonomia do administrador à legalidade e que soluciona o problema da inadequação do processo legislativo: o legislador não consegue prever a melhor solução para todos os eventos futuros³⁴¹.

Eventual discricionariedade é porém limitada pelo interesse público, que deve ser aferido pelo administrador no caso concreto e ser objeto de motivação³⁴². A própria isonomia também constitui fator limitante da discricionariedade, já que Administração Tributária tem o dever de aplicar a lei de maneira equitativa. Dessa forma, o agente público responsável por formalizar a transação em hipótese alguma pode utilizar o instituto como forma de promover favorecimentos ou perseguições.

Por outro lado, a transação tributária, assim como os acordos em geral firmados pelo Poder Público, pressupõe a possibilidade de aplicação daquilo que foi acordado para casos semelhantes³⁴³. Nesse sentido afirma Luciane Moessa de Souza, ao discorrer sobre as soluções consensuais de conflitos envolvendo o Poder Público³⁴⁴:

O Poder Público, quando firma um acordo, assim como se dá em qualquer outro ato administrativo, está estabelecendo um precedente – ou seja, todo aquele que se veja em conflito com ente público na mesma situação ou em outra muito similar terá pleno direito de invocar para si a mesma solução, por decorrência evidente do princípio da isonomia. Por tal razão, antes de firmar um determinado acordo, é natural que o Poder Público busque averiguar e levar em conta se o conflito em questão é uma situação única ou um conflito repetitivo no qual milhares de pessoas também se enquadram. E deve levar isso em conta não apenas por saber que terá que firmar o mesmo acordo em situações semelhantes, mas também para verificar se será viável, técnica e financeiramente, o cumprimento de tais acordos.

Um instrumento importante para assegurar o respeito ao princípio da igualdade está relacionado à publicidade e transparência das transações³⁴⁵. Carlos Yuri Araújo Moraes sugere, nesse sentido, a formação de um banco de dados que descreva os casos concretos submetidos à transação e as soluções acordadas. Isso contribuiria para homogeneizar a atuação da Administração e para unificar os critérios

340 A esse respeito, ver capítulo 3.7.

341 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 120 e 123. A esse respeito, ver capítulo 3.3.

342 A esse respeito, ver capítulo 2.5.

343 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 56.

344 SOUZA, Luciane Moessa. *Resolução consensual de conflitos coletivos envolvendo políticas públicas*. Brasília: Fundação Universidade de Brasília, 2014, p. 65.

345 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 56.

para a celebração dos acordos. O banco também aceleraria o processo de tomada de decisões, pois permitiria o conhecimento de casos prévios³⁴⁶.

Similarmente, Phelippe Oliveira sustenta que se dê publicidade aos casos submetidos à transação e a toda decisão que conceda ou negue o acordo. Haveria, assim, um mecanismo de controle pelos próprios contribuintes: eles teriam conhecimento do tratamento concedido a seus pares e poderiam exigir tratamento semelhante³⁴⁷.

Dessa forma, o princípio da igualdade não é, por si, um impeditivo à autocomposição. Ele constitui – assim como os princípios da legalidade e da supremacia e da indisponibilidade do interesse público – uma condicionante que a Constituição impõe à possibilidade de transação tributária.

A fim de sintetizar o que foi exposto nesta parte inicial do trabalho, salienta-se que os princípios da igualdade e da legalidade implicam a necessidade de previsão legal específica para que a Administração Tributária possa transacionar. Tendo em vista a natureza *ex lege* do tributo e a necessidade de garantia mínima de isonomia entre os contribuintes, a lei não pode permitir a transação em qualquer hipótese e tampouco atribuir ampla margem de discricionariedade para a Administração Pública transacionar.

A lei, assim, deve especificar hipóteses específicas e restritas em que a transação é admissível. É possível a outorga ao administrador de um nível considerável de discricionariedade normativa e decisória, pois a lei de transação, por não implicar instituição ou majoração de tributos, submete-se ao regime da legalidade simples.

O princípio da igualdade deve ser observado tanto no momento da formulação da lei de transação como por ocasião da sua aplicação. O legislador, assim, deve eleger fatores de discriminação que possuam um vínculo de correlação lógica com o tratamento diferenciado. Essa relação de pertinência deve ser compatível com a Constituição, especialmente com o princípio da capacidade contributiva.

Apesar da possibilidade de atribuição de discricionariedade razoável para a Administração Tributária transacionar, ela tem o dever de aplicar a lei de forma equitativa e transparente. Além disso, ao atuar na margem de discricionariedade conferida pela Lei, o agente público deve buscar a solução que melhor atenda ao

346 MORAIS, op. cit., p. 500-501.

347 OLIVEIRA, op. cit., p. 170-171.

interesse público. Observados os limites da lei, é o interesse público, a ser aferido com base nas circunstâncias do caso concreto, que deve orientar o agente em sua decisão e ser objeto de motivação adequada.

A nosso ver, dos três princípios mencionados – legalidade, igualdade e supremacia e indisponibilidade do interesse público – decorrem as principais limitações constitucionais à transação tributária. É evidente, porém, que a Constituição e o ordenamento jurídico como um todo devem ser observados por ocasião da elaboração da lei de transação e da sua aplicação. Feita essa análise, a parte seguinte do trabalho será dedicada ao estudo da transação tributária em face da legislação infraconstitucional pertinente.

PARTE 2

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

5 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5.1 O PRINCÍPIO FEDERATIVO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Na parte anterior do trabalho foram expostas as principais limitações que a Constituição Federal diretamente impõe à transação tributária. O Código Tributário Nacional disciplina o instituto da transação em seus artigos 171 e 156, III. Antes, porém, de adentrar nesse regramento, é necessário perquirir o papel que o Código pode desempenhar no contexto do federalismo brasileiro, no qual as pessoas políticas detêm autonomia conferida pela Constituição Federal, competências tributárias privativas e competência legislativa concorrente em matéria tributária. Seriam os Estados-membros e Municípios obrigados a seguir as normas expedidas pelo Congresso Nacional ou poderiam eles editar as suas próprias?

Inicialmente importa observar que o conceito de federalismo, conforme afirma Pontes de Miranda, não tem conteúdo certo. O que distingue o Estado Federal do Estado Unitário é o maior grau de descentralização do primeiro, mas não há critério seguro para definir a partir de que ponto é possível considerar um Estado federal.

Portanto, a existência do federalismo depende da "intuição que nos dá a soma de poderes deixados aos membros do Estado"³⁴⁸.

De qualquer forma, tem-se entendido o federalismo como a forma de Estado caracterizada pela união de coletividades públicas (Estados federados) que detém autonomia político-constitucional. Antônio de Sampaio Dória define a Federação como "a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição"³⁴⁹.

Na Federação o Estado Federado é o titular da soberania, que consiste no poder supremo relacionado à capacidade de autodeterminação. Já os Estados-membros detém autonomia, que significa o governo próprio dentro das competências conferidas pela Constituição³⁵⁰.

A noção de autonomia, segundo Carmen Lucia Antunes Rocha, relaciona-se ao sistema de divisão de competências que confere eficácia ao próprio princípio federativo. A autonomia é garantida pela existência de competências próprias e exclusivas que assegurem aos entes federativos um espaço de criação do Direito. Porém a divisão de competências não é suficiente. Para que exista verdadeiramente uma Federação, as competências repartidas devem ter importância política. Além disso, às entidades federativas devem ser assegurados os recursos financeiros suficientes para que possam satisfazer as atribuições que lhes foram outorgadas³⁵¹.

Cada regime federativo tem a feição própria que é conferida por seu ordenamento jurídico, mas é possível apontar certas características comuns aos Estados Federais. José de Oliveira Baracho, com base na doutrina de Benoit Jeanneau, afirma que toda união verdadeiramente federal supõe três elementos: a) repartição das competências estatais em duas espécies órgãos superpostos (uns em nível de Estados-membros e outro a nível da Federação); b) participação dos Estados nas decisões federais por meio de uma câmara que os representa especialmente (como o Senado no Brasil); c) igualdade entre as coletividades que participam dessa união³⁵².

348 MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969*. Tomo I. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970, p. 268, 271, 309.

349 DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Direito Constitucional*. v. 1, Segundo Tomo. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 1962, p. 484.

350 SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 99-100.

351 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 176.

352 BARACHO, José de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Belo Horizonte: Furmarc/UCMG, 1982, p. 47-48.

O federalismo surgiu com a Constituição dos Estados Unidos de 1787. No Brasil, ele foi adotado por meio do Decreto 1, de 15/11/1889, implementado na Constituição de 1889 e mantido nas que lhe sucederam³⁵³. A teoria do pacto inicialmente livre explica o surgimento do federalismo nos Estados Unidos a partir da união consentida de Estados independentes. Ela seria “de extremo ridículo” para explicar a adoção da Federação no Brasil, segundo Pontes de Miranda. As antigas Províncias não tinham liberdade de convenção e não se ordenaram dentro do sistema jurídico global para dar origem ao regime federativo. Foi como dádiva do Governo Provisório de 1889 que surgiu a Federação. O Poder central considerou mais conveniente deixar as Províncias com mais liberdade administrativa e tributária³⁵⁴.

Do ponto de vista histórico é interessante notar que o federalismo na vigência da Constituição de 1967, que precedeu a atual, era meramente nominal. O constituinte de 1988 teve consciência da crise por que passava a federação brasileira e, assim, elaborou uma Constituição que a resgatou e reconstruiu³⁵⁵. Embora o sistema ainda comporte aprimoramentos, houve avanço importante no sentido de melhorar o equilíbrio das relações entre as pessoas políticas³⁵⁶.

Constituiu grande inovação da Constituição de 1988 a inclusão dos Municípios entre os entes que compõem a federação. O primeiro artigo da Constituição, nesse sentido, dispõe que “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

Até então, todas as Cartas conferiam aos Municípios governo próprio e competência exclusiva, mas remetiam aos Estados o poder de criá-los e organizá-los. A Constituição de 1988 lhes outorgou poder de auto-organização, por meio da elaboração de lei orgânica própria, assim como o fez em relação ao Distrito Federal (artigos 29 e 32)³⁵⁷. Para Hely Lopes Meirelles, a característica fundamental da Constituição de 1988 é a ampliação da autonomia dos municípios nos aspectos político, administrativo e financeiro³⁵⁸.

353 SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 99-100.

354 MIRANDA, *Comentários...*, cit., p. 484.

355 HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5 ed. rev. e atual. por Juliana Campos Horta. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 413.

356 ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 176.

357 BERCOVICI, Roberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 55-56.

358 MEIRELLES, *Direito Municipal Brasileiro*, cit., p. 44-45.

As hipóteses de nomeação de prefeitos foram extintas. Além da competência privativa em algumas matérias (artigo 40), a Constituição conferiu aos Municípios competência comum com a União, Estados e Distrito Federal (artigo 23). Dentro da sua competência privativa, previu-se a legislação sobre assuntos de interesse local (artigo 30, I), em substituição à antiga fórmula do “peculiar interesse”. A competência tributária dos Municípios foi ampliada (artigo 156), assim como a sua participação nos impostos partilhados (artigo 158 e 159, § 3º)³⁵⁹.

O novo sistema de divisão de competências objetivou refazer o equilíbrio entre o poder central e os locais³⁶⁰. A autonomia formal dos Municípios e também dos Estados foi revigorada em relação às competências administrativas e legislativas, inclusive as tributárias³⁶¹.

No âmbito da legislação privativa da União, previu-se que lei complementar poderia autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas (artigo 22, parágrafo único). Quanto às competências comuns, estabeleceu-se que leis complementares fixariam normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional (artigo 23, parágrafo único). No âmbito da legislação concorrente (artigo 24), que ultrapassou a dimensão da competência supletiva ou suplementar das Constituições precedentes³⁶², os Estados passaram a poder legislar sobre direito econômico, direito urbanístico, proteção ao meio ambiente, controle da poluição, procedimentos em matéria processual, entre outros assuntos. A organização da Justiça dos Estados e a competência dos Tribunais passaram a ser definidas pelas Constituições Estaduais (artigo 125)³⁶³.

A Constituição também prestigiou o regionalismo ao facultar aos Estados a instituição de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum (artigo 25, § 3º). A intervenção federal nos Estados, por outro lado, foi limitada a casos extremos³⁶⁴.

359 MEIRELLES, *Direito Municipal Brasileiro*, cit., p. 44-45.

360 SILVA, José Afonso, op. cit., p. 102.

361 BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Tomo I. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 144-145.

362 Artigo 5º, § 3º, da CF/1934, 6º da CF/1946 e 8º, XVIII, § 2º, da CF/1967.

363 HORTA, op. cit., p. 414-415.

364 HORTA, op. cit., p. 415.

Vedou-se à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (artigo 151, “c”), o que na Constituição anterior era permitido (artigo 19, § 2º).

O federalismo foi consagrado, entre os princípios fundamentais, já no primeiro artigo da Constituição. A sua especial relevância também pode ser inferida pelo fato de ele constituir cláusula pétrea. Conforme estabelece o artigo 60, § 4º, não pode sequer ser objeto de deliberação a proposta de emenda tendente à sua abolição. Nas palavras de Celso Ribeiro Bastos, o princípio federativo “é uma das vigas mestras sobre as quais se eleva o travejamento constitucional”³⁶⁵.

Em diversos artigos da Constituição o princípio federativo é reafirmado. É o caso, por exemplo, do artigo 18, que consagra de forma clara a autonomia das pessoas políticas, ao dispor que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Os princípios federativo e republicano, para Geraldo Ataliba, são os mais importantes da ordem jurídica nacional. Eles exercem “função capitular da mais transcendental importância” e indicam “como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros”³⁶⁶.

A natureza do Estado federal, segundo o autor, implica a paridade entre União e Estados-membros. Três ordens jurídicas distintas formam a federação: a coletividade central, as coletividades membros e a comunidade total. As duas primeiras são juridicamente iguais e parificadas. Suas competências se circunscrevem às matérias que lhes são conferidas pela ordem jurídica total, que está na Constituição do Estado Federal. Esta, por sua vez, compreende a Constituição Total e a Constituição da União³⁶⁷. Nesse contexto, é possível falar em leis municipais, estaduais, federais e nacionais³⁶⁸:

Há leis federais (ou da União), estaduais (ou dos Estados) e municipais (ou dos Municípios) dirigidas às pessoas na qualidade de administrados da União, dos Estados e dos Municípios e emanadas

365 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed., ampl. e. atual. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 251.

366 ATALIBA, *República e Constituição*, cit., p. 36.

367 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 96-97.

368 ATALIBA, Geraldo. *Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro*. Estudos em homenagem a Vicente Ráo. São Paulo: Resenha Universitária, 1976, p. 132.

dos legislativos dessas entidades políticas, respectivamente. E há leis nacionais, leis brasileiras, voltadas para todos os brasileiros, indistintamente, abstração feita da circunstância de serem eles súditos desta ou daquela pessoa política. É que o Estado Federal brasileiro é pessoa de direito público internacional, categoria esta que nenhuma relação guarda com as eventuais divisões internas.

Paulo de Barros Carvalho fala no princípio da isonomia das pessoas constitucionais, que deflui naturalmente das máximas da Federação e da autonomia dos municípios. Segundo ele, é “desarrazoado falar-se em níveis de governo para indicarmos as três pessoas constitucionais”, pois “juridicamente, nenhuma se sobrepõe às demais”. O autor sustenta que os Municípios e o Distrito Federal não integram a Federação³⁶⁹, mas que ainda assim receberam dignidade constitucional e estão em grau de paridade com os Estados-membros e a União³⁷⁰.

Roque Antonio Carrazza também afirma que a União e os Estados estão juridicamente no mesmo plano hierárquico. As diferenças entre eles não residem na hierarquia, mas nas diferentes competências que cada um recebeu da Constituição. Em decorrência da autonomia de que dispõem, as pessoas políticas podem exercer ou não as suas competências tributárias e escolher a destinação dos seus recursos financeiros. São vedados tratamentos jurídicos que criem preferências ou distinções, inclusive tributárias, entre eles³⁷¹.

O autor observa que as legislações municipais, estaduais e federal possuem campos de atuação exclusivos e rigidamente demarcados pela Constituição Federal e a ela se subordinam de forma isonômica. Assim, as leis da União, dos Estados e dos Municípios têm o mesmo nível hierárquico, pois todas extraem o seu fundamento de validade diretamente na Constituição Federal. Só se pode falar em hierarquia quando uma norma extrai de outra o seu fundamento de validade³⁷².

Daí que a Federação, para Sacha Calmon Navarro Coêlho, representa “um pacto de igualdade entre as pessoas políticas”³⁷³. Helly Lopes Meirelles, em obra

369 Há divergência doutrinária sobre a inclusão dos Municípios entre os entes que compõem a Federação. A defesa da sua inclusão, com a qual concordamos, é feita especialmente com base no texto do artigo 1º da Constituição Federal, segundo o qual a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Importante parcela da doutrina, porém, defende que os Municípios não integram a Federação, pois não participam da formação da vontade jurídica nacional. Eles não têm representantes no Senado, por exemplo. No entanto, reconhece-se que eles desfrutam de autonomia, que constitui cláusula pétrea e não pode sofrer qualquer violação. Nesse sentido: CARRAZZA, op. cit., p. 196.

370 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 176-178.

371 CARRAZZA, op. cit., p. 170-172.

372 CARRAZZA, op. cit., p. 169 e 197.

373 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 27.

dedicada ao direito municipal, também afirma que não há relação de subordinação entre as pessoas federativas³⁷⁴:

ImproPRIAMENTE se diz que o Município está subordinado à União e ao Estado-membro. Não ocorre tal subordinação. O que existe são esferas próprias de ação governamental, que decrescem gradativamente da União para o Estado-membro e do Estado-membro para o Município. Não há, pois, submissão do Município ao Estado ou à União, porque nenhuma dessas entidades pode substituir o governo local na solução de casos afetos à Administração Municipal; o que há é o respeito recíproco pelas atribuições privativas de cada qual.

Dessa forma, é amplamente aceita a noção de que o princípio federativo impõe a isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As diferenças entre eles ocorrem apenas a nível constitucional, nas distintas competências que recebem da Constituição. O âmbito de validade das leis nacionais, federais, estaduais, municipais e distritais é rigidamente delimitado pela Constituição. Nesse contexto, importa analisar a função que pode ser desempenhada pelo Código Tributário Nacional.

5.2 AS NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO

O Código Tributário Nacional, no contexto do federalismo brasileiro, exerce função atribuída pela Constituição à lei complementar nacional. Assim, é relevante notar inicialmente que as leis complementares se distinguem das ordinárias por um aspecto formal e outro material. O primeiro consiste na necessidade de quórum diferenciado da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional para a sua aprovação, a teor do artigo 69 da Constituição³⁷⁵. Quanto ao aspecto material, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que “a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe a normatividade, que operacionalizando-lhes os comandos”³⁷⁶. Assim, “as leis complementares funcionam como manifestações de expansão da própria Constituição, daí o adjetivo complementar (da Constituição)”³⁷⁷.

374 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 15. ed. Atualização por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 92.

375 “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

376 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 68-69.

377 COÊLHO, *Curso...*, cit., p. 73.

É a Constituição que determina as matérias que devem ser reguladas por lei complementar, de forma que o âmbito dela e o da lei ordinária são distintos. Não existe hierarquia necessária entre lei complementar e lei ordinária, já que em regra ambas extraem o seu fundamento de validade diretamente da Constituição. Excetua-se a hipótese em que a lei ordinária extrair o seu fundamento de validade imediato da lei complementar, caso em que se subordinará a ela³⁷⁸.

Nesse sentido é a lição de Souto Maior Borges³⁷⁹:

Se não é constitucionalmente viável a interpenetração dos campos privativos de legislação não é possível a legislação concorrente, assim entendido o concurso de atos legislativos, emanados de fontes diversas e disciplinando simultaneamente idênticas matérias no mesmo âmbito espacial de validade. Portanto, o princípio da competência, nos termos em que está constitucionalmente estruturado, implica a conclusão de que o problema da possibilidade de ser a lei complementar revogada por lei ordinária – e vice-versa – não passa de um falso problema. Não se coloca o problema da revogação das leis quando estamos diante de campos legislativos distintos. Se a lei ordinária invadir o campo da lei complementar terá, por isso mesmo, afastada a sua validade, pela inobservância do quórum especial e qualificado o extravasamento de seu âmbito material.

Se a lei complementar regular matéria reservada à lei ordinária, ela valerá como simples lei ordinária, tendo em vista a identidade do órgão jurídico emitente. No entanto, se a lei complementar federal invadir competência dos Estados ou dos Municípios, ela é inconstitucional³⁸⁰. A matéria reservada à lei complementar é indelegável e não pode ser objeto de medida provisória (artigos 62, § 1º, III³⁸¹, e 68, § 1º³⁸², da Constituição Federal).

O artigo 146 da Constituição estabelece que, em matéria tributária, lei complementar deve dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

378 COSTA, *Curso...*, cit., p. 38.

379 BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 25.

380 COELHO, *Curso...*, cit., p. 71-72.

381 “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [...] III - reservada a lei complementar;”

382 “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: [...]”

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Na interpretação desse dispositivo a doutrina se divide em duas vertentes.

Para o que convencionou chamar de corrente dicotômica, cabe à lei complementar definir normas gerais em matéria tributária, as quais somente poderão dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa interpretação restritiva e não literal do texto constitucional é feita em razão do princípio federativo. O enfoque é defendido, entre outros, por Geraldo Ataliba³⁸³, Roque Carrazza³⁸⁴ e Paulo de Barros Carvalho. Para ilustrar, este último afirma o seguinte³⁸⁵:

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário, no novo sistema?

O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhes os limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do artigo 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão normas gerais de direito tributário, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b,

383 ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 10.

384 CARRAZZA, op. cit., p. 1.119.

385 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 229.

que passam a engrossar o continente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.

Concordamos, porém, com a dita corrente tricotômica. O artigo 146, norma originária da Constituição, é bastante claro ao prever três distintas funções para a lei complementar. Não são duas, mas três. O federalismo, conforme já se expôs no tópico anterior, tem as características próprias que são conferidas por cada ordenamento jurídico constitucional. No federalismo brasileiro, a lei complementar expedida pelo Congresso Nacional estabelece normas gerais tributárias, que valem indistintamente para União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Trata-se de opção bastante clara e explícita do constituinte de 1988. Se ela é boa ou ruim é irrelevante para o intérprete, que não pode pretender invalidar as escolhas realizadas pelo poder constituinte originário.

Assim, conforme afirma Luís Eduardo Schoueri, resulta da própria dicção constitucional “a leitura de que existe, sim, um papel para as normas gerais em matéria de legislação tributária, que não se confunde com as questões de conflito de competência ou de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”³⁸⁶.

Para Sacha Calmon, o campo de eleição de lei complementar em matéria tributária são justamente as normas gerais. A lei complementar que veicula normas gerais é “lei de atuação e desdobramento do sistema tributário, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário”³⁸⁷. O autor destaca que o federalismo brasileiro, em matéria tributária, é caracterizado pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central³⁸⁸:

[...] há tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos existam – o modelo brasileiro, por exemplo, tal como talhado na Constituição de 1988, é *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*. O importante é que haja um *minimum* de autodeterminação política, de autogoverno e de produção normativa por parte dos Estados federados. Quanto à repartição das competências legislativas, a questão resolve-se pela opção do legislador: no Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central.

Assim, compete à lei complementar tributária dispor sobre conflitos de competência, isto é, esclarecer a quem cabe a competência na hipótese em que duas ou mais competências pareçam coincidir; regular as limitações constitucionais à competência tributária, o que é especialmente relevante quando algum dispositivo

386 SCHOUERI, op. cit., p. 86.

387 COELHO, *Curso...*, cit., p. 77-78.

388 COELHO, *Curso...*, cit., p. 78.

constitucional depende de complementação para a sua eficácia, como no caso dos requisitos para a imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos (artigo 150, VI, “c”, da CF³⁸⁹); e estabelecer normas gerais, de forma a assegurar uma disciplina única no âmbito nacional para determinadas questões³⁹⁰.

A Constituição prevê, no inciso III do artigo 146, algumas matérias em relação às quais a lei complementar deve estabelecer normas gerais. A lista, contudo, não é exaustiva, conforme observa Luís Eduardo Schoueri³⁹¹:

O conceito de normas gerais é de difícil determinação. Por tal razão é que andou bem o constituinte brasileiro ao arrolar uma série de matérias que, por decisão constitucional, ali se compreendem. Descabe, daí qualquer discussão, por exemplo, se a norma geral alcançaria o tema da obrigação tributária, já que a matéria está no artigo 146, III, da Constituição Federal. Por certo, aquele rol não é exaustivo. A expressão “especialmente sobre” indica que aquelas matérias, conquanto integrando o conceito de normas gerais, não o esgotam.

É importante observar que o artigo 146 deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 24 da Constituição Federal, que estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre direito tributário, e com o artigo 30, I, que prevê a competência dos municípios para legislar sobre assuntos de interesse local. O artigo 24, em seus parágrafos, disciplina a competência dos entes federativos no âmbito da legislação concorrente:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico [...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Dessa forma, a lei complementar tem a função de estabelecer normas gerais tributárias, em caráter nacional. A União, os Estados, Municípios e o Distrito Federal, por sua vez, possuem competência suplementar, para atender às suas

389 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;”

390 SCHOUERI, op. cit., p. 82.

391 SCHOUERI, op. cit., p. 86.

peculiaridades. Na inexistência de normas gerais, as pessoas políticas exercem competência legislativa plena. Se sobrevier posterior lei complementar nacional, a eficácia da lei local é suspensa no que lhe for contrária.

É o Código Tributário Nacional que cumpre o papel de estabelecer normas gerais em matéria tributária. Trata-se, neste aspecto, de verdadeira Lei Nacional, aplicável a todas as pessoas políticas. Embora editado como Lei Ordinária – Lei 5.172/1966, o CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988 com a eficácia de lei complementar³⁹².

Nesse contexto, a normativa do Código deve se limitar ao estabelecimento de normas gerais, válidas para todos os entes federados, aos quais compete promover o detalhamento normativo no seu âmbito de competência. Se a Lei Nacional adentrar em minúcias, há inconstitucionalidade por violação de competência e, consequentemente, afronta ao princípio federativo. A União não é superior hierarquicamente às demais pessoas políticas. O seu órgão legislativo, ao expedir leis nacionais, deve ater-se aos precisos limites fixados pelo texto constitucional.

5.3 A POSSIBILIDADE DE LEIS LOCAIS PREVEREM NOVAS HIPÓTESES DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme se expôs no tópico anterior, a Constituição prevê, no inciso III do artigo 146, algumas matérias em relação às quais a lei complementar deve estabelecer normas gerais. Entre elas consta obrigação e crédito tributário. Ao tratar dessas questões, o CTN prevê onze formas de extinção do crédito tributário³⁹³. A lista do Código, contudo, não é exaustiva, conforme afirma Luís Eduardo Schoueri³⁹⁴:

O Código Tributário Nacional não esgota as possibilidades de extinção do crédito tributário. Não versa sobre a confusão, conquanto esta seja possível. Basta considerar a hipótese de herança jacente, vertendo os bens para o Poder Público: havendo tributos devidos ao próprio ente

³⁹² SCHOUERI, op. cit., p. 83.

³⁹³ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.”

³⁹⁴ SCHOUERI, op. cit., p. 705.

beneficiário, poderá operar a confusão, extinguindo-se, por óbvio, a obrigação tributária. Tampouco considera o Código Tributário Nacional a hipótese de o crédito tributário ser extinto por arbitragem, embora o laudo arbitral possa ser equiparado a decisão administrativa irrevogável.

Similar é a opinião de Regina Helena Costa³⁹⁵:

O rol de modalidades é longo, mas não exaustivo. Pode-se, ainda, cogitar de outras modalidades de extinção das obrigações em geral, segundo a disciplina do Código Civil, como a hipótese de confusão. Reitere-se que a disciplina da obrigação tributária, inclusive sua extinção, há de ser sempre veiculada por lei, com vista à proteção do patrimônio público representado pelo crédito tributário. O tema da extinção da obrigação tributária, portanto, deve ser analisado dentro da moldura dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público.

Em matéria de extinção da obrigação tributária, só é possível que a Lei Complementar Nacional estabeleça normas gerais. Isso decorre não apenas da literalidade do texto constitucional, mas do princípio federativo. Daí que as pessoas políticas possuem competência tanto para complementar a normativa do Código como para prever novas modalidades de extinção da obrigação, tendo em vista as suas peculiaridades locais.

Quanto a esse último aspecto, acresce-se o fundamento relacionado à teoria dos poderes implícitos. Se os entes podem reter os seus débitos, podem eles também estabelecer formas próprias para a sua extinção, observado, evidentemente, os ditames constitucionais. Quem pode o mais pode o menos. Nessa linha aduz Luciano Amaro³⁹⁶:

O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida.

Foi nesse exato sentido o julgamento da ADI 2405, ocorrido em 20/09/2019³⁹⁷. O plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que não há reserva de Lei Complementar Nacional para tratar de novas hipóteses de extinção da obrigação tributária. Segundo a decisão, os Estados podem estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários, dentro da sua competência legislativa concorrente e com base na teoria dos poderes implícitos. No

³⁹⁵ COSTA, Regina Helena, *Curso...*, cit., p. 263.

³⁹⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 2017.

³⁹⁷ ADI 2.405, Relator Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, DJe-215, de 03/10/2019.

caso, estava em questão lei do Rio Grande do Sul, que previa, como formas de extinção do crédito tributário, a dação de bens, inclusive de móveis, a compensação, inclusive com precatórios, e a transação.

Assim, resumidamente, o CTN desempenha importante função no contexto do federalismo brasileiro, ao expedir normas gerais tributárias. O detalhamento do regramento do Código é feito pelas pessoas políticas, a quem a Constituição conferiu autonomia, isonomia e competência legislativa concorrente em matéria tributária. Disso decorre inclusive a possibilidade de previsão de novas formas de extinção da obrigação tributária nas leis locais.

O regramento da lei complementar nacional, desde que circunscrito ao âmbito que lhe é atribuído pela Constituição, deve ser observado pelas pessoas políticas, sem que se cogite de afronta ao princípio federativo. É a Constituição Federal que confere as características do federalismo brasileiro. Como isso em mente será analisada a compatibilidade da disciplina do CTN acerca da transação tributária com o disposto no artigo 146 da Constituição Federal.

5.4 O CTN E O ADEQUADO ESTABELECIMENTO DE NORMAS GERAIS SOBRE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O instituto da transação é tratado em dois dispositivos do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação;

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

A transação é prevista, assim, como forma de extinção do crédito tributário. Trata-se de instituto cujos contornos básicos realmente competem à lei complementar nacional disciplinar, já que ele se relaciona à extinção da obrigação. O artigo 146, III, “b”, da Constituição é expresso ao prever que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação e crédito.

Por outro lado, a disciplina do CTN é bastante singela. Basicamente se estabelece: a) a necessidade de lei que estabeleça as condições da transação e indique a autoridade competente para autorizá-la; b) que a transação deve importar em terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário. Não nos parece,

assim, que a disciplina do Código tenha avançado em detalhes que apenas poderiam ser tratados pelas leis locais. Houve adequada limitação ao âmbito de prescrição de normas gerais. Disso resulta que as pessoas políticas, em princípio, devem observar aquela normativa e podem expedir suas próprias normas para atender às suas especificidades. Ressalva-se que a observância às regras do CTN está condicionada à sua compatibilidade material com a Constituição, o que será verificado ao longo do capítulo seguinte.

Por fim, é interessante observar que a transação normalmente envolve outras formas de extinção do crédito tributário³⁹⁸. O pagamento é o exemplo mais evidente. Mas ela pode estar associada a institutos inclusive não previstos no CTN, como a dação em pagamento de móveis. A competência legislativa concorrente em matéria tributária aliada à teoria dos poderes implícitos assim o permite.

Verificada a compatibilidade dos artigos 156, III, e 171 do CTN com o disposto no artigo 146 da Constituição, importa analisar de forma detalhada o regramento do Código acerca da transação tributária. O tema será objeto do capítulo seguinte.

6 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

6.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

A parte anterior deste trabalho tratou das principais limitações que a Constituição Federal diretamente impõe à transação tributária. Demonstrou-se, em suma, que: a) a transação depende de lei autorizadora e regulamentadora, que preveja hipóteses restritas e específicas em que ela é admissível; b) a lei pode conferir margem de discricionabilidade razoável, mas não excessiva, à autoridade competente para transacionar; c) a lei deve eleger fatores de discriminação compatíveis com o tratamento diferenciado e com os valores constitucionais, especialmente com a capacidade contributiva; d) a autoridade pública, ao transacionar, deve tratar os contribuintes de forma equitativa; e) a discricionabilidade do agente público é limitada pelo interesse público, que deve ser por ele aferida no caso concreto através do processo de concretização do Direito, que tem em vista o primado da Constituição e

³⁹⁸ Sobre o assunto, ver capítulo 6.7.

dos valores por ela consagrados. Essas condicionantes decorrem dos princípios da legalidade, da igualdade e da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Examinado o instituto em face da Constituição Federal e verificada a função do CTN de estabelecer normas gerais em matéria tributária, será analisada de forma detalhada a disciplina do Código acerca da transação tributária. O primeiro aspecto a ser estudado, nessa perspectiva, são os antecedentes históricos dessa normativa.

Já no início da década de 1950 a Lei Orgânica do Ministério Público da União (Lei 1.341/1951), órgão então responsável por promover as execuções fiscais³⁹⁹, estabeleceu a possibilidade de transação quando houvesse autorização do Procurador-Geral. A norma constava do artigo 23 daquela Lei:

Art 23. Salvo quando autorizados pelo Procurador Geral, os órgãos do Ministério Público da União não podem transigir, comprometer-se, confessar, desistir ou fazer composições.

Parágrafo único. Sempre que julgarem conveniente, deverão representar confidencialmente ao Procurador Geral para que este, opinando a respeito, obtenha do poder competente a necessária autorização para transigir, confessar, desistir ou fazer composições.

Segundo Bernardo de Ribeiro Moraes, a transação era em princípio incompatível com a natureza vinculada e obrigatória do lançamento, mas tornou-se necessária na prática tributária⁴⁰⁰:

À primeira vista, não pode existir transação no direito tributário, posto que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade tributária não pode fazer concessões. Ao contrário, deve ela efetuar o lançamento conforme determina a Lei.

Todavia, na prática tributária, a transação tornou-se necessária. A Lei n. 1.341, de 31.01.1951, abriu exceção, permitindo a transação diante de autorização expressa do Procurador-Geral, nos casos em que a Fazenda Federal deseje terminar o processo. Encontrou-se, na transação, um instrumento para terminar litígios tributários, desde que estes apresentem dúvida sobre certa relação jurídica. Inexistindo dúvida, a transação perde seu objetivo e finalidade.

Também na década de 1950 se iniciaram os trabalhos para a elaboração

³⁹⁹ Nesse sentido, dispunham os artigos 38 e 40:

“Art 38. São atribuições dos Procuradores da República: I - propor as ações de interesse da União e requerer as diligências necessárias à sua defesa; [...]”

“Art 40. Os Procuradores da República no Distrito Federal, sem distinção de categoria, terão as mesmas atribuições, ressalvado o disposto aos parágrafos seguintes. § 1º Serão da competência privativa dos Procuradores de primeira categoria as ações ordinárias em geral, qualquer que seja o seu valor. § 2º Competirá, privativamente, aos Procuradores de segunda categoria: a) funcionar nos executivos fiscais até o valor de vinte e cinco mil cruzeiros, inclusive, bem assim nos processos de qualquer natureza que correrem fora das Varas da Fazenda Pública; b) fiscalizar a distribuição e o cumprimento dos mandados expedidos para cobrança da dívida fiscal, bem, como conferir e visar as guias de recolhimento.”

⁴⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 3. ed. Volume II. p. 457-458.

de um Código Tributário Nacional. Em 1953 o Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha designou uma Comissão Especial para elaborar um Projeto de Código, tendo como base anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Souza. A Comissão era composta pelo próprio Rubens Gomes de Souza e pelos funcionários do Ministério da Fazenda Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Junior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson⁴⁰¹.

O anteprojeto foi publicado no Diário Oficial e houve a fixação do prazo de setembro a dezembro de 1953 para que qualquer interessado apresentasse sugestões. Nesse período a Comissão estudou o texto do anteprojeto e promoveu debates e palestras. De janeiro a abril de 1954 ela analisou todas as 1.152 sugestões recebidas e então o texto definitivo do projeto foi discutido e votado. Rubens Gomes de Souza, designado relator pela Comissão Especial, elaborou em formato de Relatório uma justificativa individualizada dos dispositivos aprovados, o qual foi ao final aprovado pela Comissão⁴⁰².

O texto final foi encaminhado à Câmara dos Deputados na forma do Projeto de Lei 4.834/1954. A proposição foi distribuída à relatoria de Aliomar Baleeiro, tramitou pelas Comissões de Constituição e Justiça, de Economia e de Finanças, mas não chegou a ser votada em Plenário⁴⁰³. Somente após a Emenda Constitucional 18/1965, que tratou da reforma do sistema tributário, os trabalhos de elaboração do Código foram retomados. Para esse fim, o Ministro da Fazenda e o Ministro do Planejamento Econômico designaram Comissão Especial formada por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva. A Comissão tomou como base o Projeto de Lei 4.834/1954 e elaborou em cerca de seis meses o anteprojeto do que viria a se tornar o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25/10/1966)⁴⁰⁴.

Quanto à transação tributária, eis os dispositivos pertinentes do anteprojeto de Rubens Gomes de Souza, do Projeto de Lei. 4.834/1954 e do vigente Código Tributário Nacional:

401 MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1955. p. 6. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 09/11/2019.

402 Ministério da Fazenda, op. cit., p. 14-15.

403 BRASIL. Câmara dos Deputados. PL 4834/1954. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_imp.jsessionid=8F887B290536C3E536A42343F5C78575.proposicoesWebExterno2?idProposicao=224724&ord=1&tp=completa>. Acesso em: 10/02/2019.

404 BRIGAGÃO, Gustavo. Código Tributário Nacional completa 50 anos de idade. *Revista Consultor Jurídico*, 26 de outubro de 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-26/consultor-tributario-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos-idade>>. Acesso em: 10/01/2019.

Anteprojeto de Rubens Gomes de Souza⁴⁰⁵	Projeto de Lei 4.834/1954⁴⁰⁶	Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966)
Art. 184. Extinguem o crédito tributário: [...] IV. A transação;	Art. 118. Extinguem o crédito tributário: [...] II. A transação;	Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação;
<p>Art. 210. A lei tributária poderá, por disposição expressa, permitir que seja autorizada a transação total ou parcial quanto ao crédito tributário, no curso de processo administrativo ou judicial.</p> <p>Parágrafo único. A transação será proposta em cada caso, em expediente reservado, pelo representante da Fazenda Pública no processo, à mais alta autoridade administrativa competente para dêle conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público competente, e será autorizada pela referida autoridade sempre que, a seu juízo, o prosseguimento do processo seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da Fazenda Pública.</p>	<p>Art. 136. É facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.</p> <p>Parágrafo único. A lei tributária indicará a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas em cada caso.</p>	<p>Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.</p> <p>Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.</p>

A primeira diferença que se nota é que no anteprojeto inicial de Rubens Gomes de Souza se previa que a transação deveria ser autorizada por lei *tributária*, exigência que foi suprimida no Projeto de Lei 4.834/1954. A esse respeito, eis a Justificativa que consta do Relatório da primeira Comissão Especial:

405 Ministério da Fazenda, op. cit., p. 291-292, 310-311 e 318-319.

406 Ministério da Fazenda, op. cit., p. 54 e 59.

O art. 136 traça as normas relativas à transação, reproduzindo, em substância, o art. 210 do Anteprojeto. Suprimiu-se a exigência de que a transação seja autorizada por lei tributária, não só porque o pode ser por lei de outra natureza, como a lei orgânica do Ministério Público, como principalmente porque o Código a pode desde logo autorizar; ficaram assim atendidas as sugestões 126⁴⁰⁷ e 175⁴⁰⁸.

Ao que parece, a ideia era a de que o próprio Código já conteria espécie autorização geral para a transação tributária, dispensada autorização em lei específica. O *caput* do artigo 136 do PL 4.834/1954, nesse sentido, dispunha que “é facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. O CTN foi, no entanto, aprovado com a exigência de previsão legal para a transação (“a lei pode facultar”), o que, a nosso ver, é requisito que atualmente decorre diretamente da Constituição Federal de 1988, conforme se sustentou no capítulo 3.

Outra alteração que ocorreu no Projeto de Lei 4.834/1954 em relação ao anteprojeto de Rubens Gomes de Souza diz respeito à supressão das previsões de que a transação poderia ser “total ou parcial quanto ao crédito tributário” e de que poderia ocorrer “no curso do processo administrativo ou judicial”. Estabeleceu-se apenas que a transação importaria na “terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário”, em redação mantida de forma praticamente idêntica no CTN. Duas das principais discussões atualmente existentes sobre a disciplina do Código são relativas justamente à possibilidade de as concessões abrangerem o crédito tributário e à viabilidade de a transação ocorrer no curso de litígio administrativo. Infelizmente do Relatório da primeira Comissão Especial não consta a justificativa para a alteração em questão.

Por outro lado, o texto do parágrafo único do dispositivo que tratava da transação continha, no primeiro anteprojeto, disciplina relativamente detalhada sobre as questões formais. Prevvia-se que a transação seria proposta em expediente reservado pelo representante da Fazenda Pública no processo à mais alta autoridade administrativa competente para dele conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério

407 Sugestão 126: “(A) Gilberto de Ulhôa Canto. (B) Suprimir, no art. 104 alínea IV, a exigência de que a transação seja autorizada por lei tributária. (C) Matéria regulada na lei orgânica do Ministério Público Federal (lei n. 1.314 de 30-1-51). A exigência deste dispositivo, explicitada no art. 210 como referente ao processo administrativo e ao judicial, constitui injustificável quebra de unidade sistemática. (D) Aprovada (67, 112)” (Ministério da Fazenda, op. cit., p. 426).

408 Sugestão 175: “175 (A) Gilberto de Ulhôa Canto. (B) No art. 210, suprimir a qualificação “lei tributária” isso que se refere à transação em juízo. (C) Ver a da Sugestão n. 126. (D) Aprovada (112)” (Ministério da Fazenda, op. cit., p. 431).

Público competente, e seria autorizada pela referida autoridade sempre que, a seu juízo, o prosseguimento do processo fosse desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da Fazenda. O texto foi substituído no PL 4.834/1954 por uma fórmula mais simples de que a lei indicaria a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas. A redação é bastante semelhante àquela que foi aprovada no CTN. A esse respeito, a justificativa que consta do Relatório da primeira Comissão Especial basicamente remete às sugestões por ela recebidas:

No § único, cometeu-se à lei tributária indicar a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas em cada caso, atendidas assim as sugestões 399, 400 e 546 em seus objetivos, rejeitadas as sugestões 758⁴⁰⁹ e 969⁴¹⁰ por se tratar de modalidade extintiva admissível, que portanto cabia regular no Projeto.

As sugestões citadas são bastante sucintas. Aquelas que foram aprovadas basicamente propunham a alteração da redação para que fosse esclarecida a autoridade competente para autorizar a transação e explicitado o caráter excepcional do instituto:

399. (A) Delegacia Fiscal do Tesouro Nacional do Rio Grande do Sul. (B) Rever o art. 210 a fim de restringir o seu alcance, de modo a que se aplique em caráter inteiramente excepcional e, sempre, quando não paire qualquer dúvida acerca da desfavorabilidade, inconveniência ou inutilidade do prosseguimento do processo. (C) Omissa. (D) Aprovada (112)⁴¹¹.

400. (A) Delegacia Fiscal do Tesouro Nacional do Rio Grande do Sul. (B) Idêntica à Sugestão n. 399. (C) De sorte a prevenir quaisquer abusos. (D) Aprovada (112)⁴¹².

546. (A) Paulo Barreto de Araújo. (B) No art. 210 § único, esclarecer qual seja a "mais alta autoridade administrativa". (C) Alimentamos dúvidas quanto a quem seja, na hipótese figurada para transação, "a mais alta autoridade administrativa". Autoridade singular ou colegial? Ministro da Fazenda? Governadores? Prefeitos? E quando concorre o Ministério Público nessa atribuição? Parece-nos, assim, que o assunto merece melhor aclarado. (D) Aprovada (112)⁴¹³.

É também relevante notar as semelhanças entre os três textos. Desde o início a transação foi prevista como forma de extinção do crédito tributário. Além disso, sempre se estabeleceu a necessidade de lei - seja de *lei tributária* para *permitir que*

409 Sugestão 758: "(A) Carlos da Rocha Guimarães. (B) Suprimir os arts. 210 e 211. (C) Omissa. (D) Rejeitada (112)" (Ministério da Fazenda, op. cit., p. 508.)

410 Sugestão 969: "(A) Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. (B) Suprimir os arts. 210 e 211. (C) Ata da 9.a sessão. (D) Rejeitada (112)" (Ministério da Fazenda, op. cit., p. 527).

411 Ministério da Fazenda, op. cit., p. 455.

412 Ministério da Fazenda, op. cit., p. 455.

413 Ministério da Fazenda, op. cit., p. 484.

seja autorizada a transação (anteprojeto de Rubens Gomes de Souza), seja de *lei tributária apenas para indicar a autoridade competente para celebrar a transação* (PL 4.834/1954), seja de *lei tanto para facultar a celebração da transação* como para *indicar a autoridade competente para autorizar a transação* (CTN).

A transação, assim, foi expressamente prevista no Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário. Estabeleceu-se que, mediante concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo, a transação implica a terminação do litígio. Previu-se que ela depende de lei autorizadora, a qual deve fixar as condições em que ela possa ocorrer. Também se estabeleceu que a lei deve indicar a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. A redação do CTN suscita até hoje diversas controvérsias, que serão examinadas no decorrer deste capítulo.

6.2 RECIPROCIDADE DE CONCESSÕES EM RELAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA OU ÀS PENALIDADES

Já no primeiro capítulo deste trabalho se ressaltou que o aspecto inerente à transação são as concessões mútuas. O Código Tributário Nacional adotou essa noção (grifou-se):

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, *mediante concessões mútuas*, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Conceder significa permitir, ceder, abrir mão de algo. Na transação a concessão ocorre quando alguém cede parcela de sua pretensão, ou seja, do direito que acredita ter. As concessões devem ser mútuas: ambas as partes devem ceder. É esse requisito da reciprocidade que diferencia a transação da renúncia ao próprio direito e da submissão ao direito de outrem⁴¹⁴.

Nesse sentido, afirma Ricardo Lobo Torres: “Renúncia ao litígio fiscal sem a correspectiva concessão é mera desistência, e, não, transação”⁴¹⁵. Similarmente, Sacha Calmon: “Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato

414 OLIVEIRA, op. cit., p. 140-141.

415 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 300.

unilateral capaz de comover ou demover a outra parte”⁴¹⁶. Dessa forma, se a autoridade fiscal verifica erro ou ilegalidade e cancela ou revisa o lançamento tributário, não há transação. O mesmo ocorre se o contribuinte concorda integralmente com a pretensão do Fisco⁴¹⁷.

As concessões, porém, não precisam ser equivalentes ou proporcionais⁴¹⁸. Segundo Onofre Alves Batista Júnior, o simples abrir mão de manter um conflito já configura uma concessão⁴¹⁹.

O objeto das concessões deve dizer respeito ao *crédito tributário*, já que o CTN estabelece que a transação importa na sua extinção. O crédito é um dos elementos da relação jurídica obrigacional, a qual consiste no vínculo abstrato por meio do qual o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de prestação de cunho obrigacional.

As relações jurídicas tributárias podem ser de dois tipos. Há aquelas de cunho patrimonial, que estão previstas na regra matriz de incidência tributária e surgem com a ocorrência do fato jurídico tributário. Há também as relações que veiculam um fazer ou não fazer, insuscetível de apreciação econômica, para facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária (meros deveres administrativos). Como exemplos das segundas é possível mencionar a escrituração de livros, a prestação de informações, a expedição de notas fiscais, a manutenção de dados e documentos à disposição das autoridades fazendárias, a aceitação da fiscalização periódica das atividades, a feitura de levantamentos físicos, econômicos e financeiros⁴²⁰.

Tomando o vocábulo obrigação como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, Paulo de Barros Carvalho nomina aquelas primeiras relações de obrigações tributárias e as segundas de deveres instrumentais ou formais⁴²¹. No CTN elas são denominadas, respectivamente, obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória (artigo 113).

Além das relações jurídicas tributárias propriamente ditas (que decorrem de ato ilícito), existem as relações jurídicas sancionadoras (que decorrem da prática de infração tributária). A infração ou ilícito tributário é “toda ação ou omissão que,

416 COELHO, *Curso...*, cit., p. 635.

417 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 422-433.

418 OLIVEIRA, op. cit., p. 140-141.

419 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 329.

420 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 310.

421 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 308-309.

direta ou indiretamente, represente o descumprimento de deveres estatuídos em leis fiscais⁴²². Ela pode decorrer, portanto, da não prestação do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais. O antecedente da norma jurídica sancionadora descreve o fato ilícito, e no conseqüente estão previstas as penalidades pecuniárias (caso em que o liame tem natureza obrigacional) ou um fazer ou não fazer de cunho não econômico⁴²³.

O CTN, porém, estabelece que a obrigação tributária tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (artigo 113, § 1º). Trata-se de “manifesto equívoco legislativo a inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária”, conforme aponta Paulo de Barros Carvalho. Tributo não constitui sanção por ato ilícito, segundo a própria definição do artigo 3º do Código. Enquanto a obrigação tributária decorre de fato lícito, as penalidades pecuniárias resultam de fato ilícito (infração tributária)⁴²⁴. O Código, também de forma não técnica, prevê a anistia (perdão em relação à penalidade decorrente de infração) como forma de exclusão do crédito tributário (artigo 175, II).

Dessa forma, a expressão *crédito tributário*, na forma em que empregada pelo CTN, pode aludir tanto à obrigação tributária propriamente dita (que decorre de ato lícito) como à relação jurídica sancionadora (que resulta da prática de infração tributária).

Disso decorre que a transação pode envolver concessões em relação à obrigação tributária ou às infrações tributárias, sejam estas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais ou da não prestação do tributo.

Assim, são exemplos de concessões que podem ser realizadas por parte do Fisco a aceitação de outro bem em pagamento (dação), a compensação, a dilação do prazo para pagamento (moratória ou parcelamento), a redução do valor devido ou dispensa do pagamento do tributo ou de penalidades. Pelo lado do contribuinte, é possível mencionar a desistência de ação judicial ou de pleito administrativo⁴²⁵ ou o próprio adimplemento (ainda que parcial) da obrigação, a que antes ele havia resistido.

422 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 499.

423 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 492-499.

424 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 313.

425 OLIVEIRA, op. cit., p. 141-142; BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 419-420.

A dação em pagamento ocorre quando o contribuinte entrega um bem diverso da moeda corrente (artigo 162, I, do CTN⁴²⁶) para extinguir a obrigação tributária. Não verificamos impedimento constitucional ou infraconstitucional a que a transação abranja a dação, desde que haja previsão legal e interesse por parte do sujeito ativo. Conforme afirma Onofre Alves Batista Júnior, é necessária a celebração de acordo em que se estabeleça o valor do bem, o prazo e a forma de entrega, entre outras condições⁴²⁷.

Nessa linha, Ives Gandra aduz a possibilidade de o pagamento ser realizado por meio da prestação de serviços, desde que a lei preveja essa possibilidade e haja interesse por parte do sujeito ativo⁴²⁸. O autor afirma que a exigência constitucional da licitação não é óbice a que a transação se opere por meio de dação⁴²⁹:

A exigência de licitação prévia em pagamento de dívida tributária transacionada é modificar o disposto no CTN, visto que as concessões mútuas, exigidas por esse estatuto, implicam situações peculiares, incompatíveis com as regras da licitação.

[...] No caso da transação, está ela subordinada ao CTN, não podendo o regime jurídico da licitação inviabilizar o seu regime jurídico determinado pela lei tributária, em detrimento do próprio interesse público e do princípio da eficiência para recebimento de crédito tributário, visto que não há qualquer limitação para que a transação tributária, *em havendo lei*, se faça pela forma que melhor convier aos interessados.

É verdade que o CTN estabelece como forma de extinção do crédito tributário apenas a dação de bens imóveis, observadas as formas e condições estabelecidas em lei (artigo 156, XI). Contudo, as pessoas políticas podem instituir por lei outras formas de extinção do crédito, no exercício da sua competência de suplementar as normas gerais do CTN e com base na teoria dos poderes implícitos, conforme se observou no capítulo 5.3.

A compensação ocorre quando há o encontro de dívidas: os sujeitos da relação tributária são ao mesmo tempo credor e devedor do outro. Nesses casos, além da obrigação tributária, há outra relação jurídica em que o contribuinte figura como credor do fisco. Nada mais natural que a possibilidade de as obrigações se

426 “Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico. [...]”

427 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 420.

428 MARTINS, Ives Gandra, op. cit., p. 378.

429 MARTINS, Ives Gandra, op. cit., p. 380.

extinguirem até onde se compensarem. A compensação, aliás, está prevista no CTN como forma de extinção da obrigação tributária (artigo 156, II).

A moratória consiste na “dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”⁴³⁰. Quando a execução é parcelada há o parcelamento, que constitui, portanto, uma espécie de moratória. A concessão de moratória ou de parcelamento implica a suspensão da exigibilidade⁴³¹ do crédito tributário (artigo 156, I e VI, do CTN).

Conforme já se ressaltou no capítulo 3.7, as concessões que podem ser feitas em relação ao valor do tributo se fundamentam na própria competência tributária do ente e no seu caráter facultativo, que decorre do princípio federativo. Se a pessoa política pode deixar de tributar ou perdoar o débito tributário, ela também pode transacionar, inclusive em relação ao valor do tributo, forma e prazo de pagamento. A própria Constituição prevê a possibilidade de concessão de isenção, anistia, remissão, crédito presumido, subsídio e de redução da base de cálculo (artigo 150, § 6º).

A nosso ver, quando ocorre em uma transação o desconto ou dispensa de pagamento em relação ao tributo ou à penalidade, não se configura a remissão ou a anistia, institutos específicos disciplinados no CTN. É que o desconto ou dispensa são realizados como contrapartida a uma ou mais concessões realizadas pelo contribuinte. A remissão e a anistia, no entanto, consistem no simples perdão em relação ao tributo ou à penalidade, respectivamente. Disso resulta a inaplicabilidade da disciplina normativa da remissão e da anistia às transações, ou seja, a lei pode prever o desconto ou a dispensa sem observar o regramento específico aplicável àqueles institutos (artigos 172 e 180 a 183 do CTN).

O fato é que o CTN apenas prevê que a transação se relaciona ao crédito tributário, o qual, na terminologia do Código, abrange tanto a obrigação tributária como as infrações tributárias. Afora isso, não há qualquer restrição quanto ao conteúdo das concessões. A Lei, portanto, pode eleger todas as que forem compatíveis com a

430 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 435.

431 A exigibilidade, segundo Paulo de Barros Carvalho, é “o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é obvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário” (*Curso...*, cit., p. 433).

Constituição. A nosso ver, não há qualquer impedimento constitucional a que elas envolvam inclusive o próprio valor do tributo ou da penalidade.

6.3 PREVISÃO LEGAL

O CTN estabelece que a lei deve facultar a transação e estabelecer as condições em que ela pode ocorrer (*caput* do artigo 171), bem como indicar a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (parágrafo único do artigo 171). Neste aspecto, a disciplina do Código é compatível com a Constituição. A necessidade de lei específica decorre dos princípios constitucionais da legalidade (do qual resulta a natureza *ex lege* do tributo) e da igualdade (que implica a garantia mínima de tratamento isonômico entre os contribuintes).

Salienta-se que a Lei não pode autorizar a transação em qualquer caso ou conferir margem excessiva de discricionariedade à Administração Pública, o que implicaria a desnaturação do próprio conceito constitucional de tributo. É possível a concessão de discricionariedade razoável, observada a exigência de motivação e de transparência nas transações, além do atendimento aos princípios da igualdade e da supremacia e indisponibilidade do interesse público⁴³².

O requisito da indicação da autoridade competente para autorizar a transação está relacionado à circunstância de que os representantes da Fazenda Pública nos processos judiciais (Procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios) apenas têm poderes *ad judicia* e necessitam de autorização da autoridade superior, como o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Estado ou do Município, para proceder à transação⁴³³.

Luís Eduardo Schoueri⁴³⁴ vislumbra no artigo 171 do CTN a conciliação entre o princípio da legalidade e o interesse público⁴³⁵:

A aplicação do instituto da transação em matéria tributária exige cautela. Afinal, uma das partes da relação é o Fisco e sua pretensão – o crédito tributário – não pode ser objeto de uma renúncia. Deve-se ter em mente que a atividade da autoridade administrativa é obrigatória, à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Ao

432 Nesse sentido, ver capítulo 3.7.

433 TORRES, Ricardo Lobo, *Curso...*, cit., p. 301.

434 Ressalva-se a opinião do autor no sentido de que a transação tributária “não abre espaço à discricionariedade da Administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos para que se extinga sua obrigação” (op. cit., p. 685).

435 SCHOUERI, op. cit., p. 685.

mesmo tempo, não se pode negar que não é interesse sequer do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. Daí por que o artigo 171 do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que a transação seja possível. Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação.

Por outro lado, o CTN faculta ao ente tributante expedir ou não lei que estabeleça a possibilidade de transação e as respectivas condições (“a lei *pode* facultar...”). Trata-se de decisão política do governo, que é aquela “cuja tomada depende, única e exclusivamente, da discricção dos poderes Executivo e Legislativo”. Eles possuem, assim, faculdade discricionária de agir, aferindo a conveniência, utilidade e vantagem da medida, sem qualquer controle externo. Estão sujeitos apenas à reprovação moral e à censura da opinião pública⁴³⁶.

Nem poderia ser diferente, já que a própria competência tributária tem a característica da facultatividade, o que significa que as pessoas políticas podem deixar de exercê-la ou podem fazê-lo apenas sem parte⁴³⁷. Disso decorre que a normativa do artigo 171 do CTN, por si só, não confere qualquer direito subjetivo ao sujeito passivo para transacionar⁴³⁸.

O ente competente para editar a lei de transação é aquele a quem a Constituição Federal confere a competência tributária. É que a prerrogativa para criar o tributo abrange também a competência para, observados os limites constitucionais, legislar sobre a sua modificação, remissão, moratória, extinção e transação⁴³⁹.

O Código é claro ao prever que a lei de transação conferirá uma faculdade aos sujeitos da relação tributária (a lei pode *facultar*). Assim, à legalidade se soma o elemento da vontade, como pressuposto da transação⁴⁴⁰.

6.4 EXISTÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL OU ADMINISTRATIVO

O artigo 171 do CTN prevê que a transação tributária implica a *terminação do litígio* e a consequente extinção do crédito tributário. Dessa forma, o Código não

436 CARRAZZA, op. cit., p. 794-795.

437 Sobre o assunto, ver capítulo 3.7.

438 SANTOS, op. cit., p. 330.

439 Sobre o assunto, ver capítulo 3.7.

440 GRILLO, op. cit., p. 176.

possibilita que a transação ocorra na modalidade preventiva, mas apenas na terminativa. Nesse sentido é a opinião da maioria da doutrina: Betina Grupenmacher⁴⁴¹, Celso Bastos⁴⁴², Luís Eduardo Schoueri⁴⁴³, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁴⁴⁴, Paulo de Barros Carvalho⁴⁴⁵, Regina Helena Costa⁴⁴⁶, Ruy Barbosa Nogueira⁴⁴⁷, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁴⁸, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁴⁹, entre outros.

Este aspecto é costumeiramente apontado como uma das peculiaridades da transação tributária em relação àquela do Direito Civil⁴⁵⁰, na qual se admite a modalidade preventiva (artigo 840 do Código Civil): “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. A doutrina civilista costuma classificar a transação em extrajudicial (ou preventiva), que ocorre antes da instauração da lide judicial, e judicial (ou extintiva), que se opera após o ajuizamento da demanda⁴⁵¹.

No âmbito tributário, Saraiva Filho afirma que parece “um absurdo se cogitar de uma transação preventiva, para prevenir litígio, quando, por exemplo, sequer ocorreu o fato gerador, ou exista uma relação jurídico-tributária em conflito, ou impugnação administrativa ou judicial”⁴⁵².

Onofre Alves Batista Júnior tem posição divergente. Em decorrência do princípio da eficiência, ele sustenta que, existindo a potencialidade de um conflito, a Administração Tributária não precisa esperar que ele se estabeleça, podendo atuar preventivamente. A *terminação do litígio*, para o autor, significa a solução de litígio potencial ou efetivo⁴⁵³.

441 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes. *Revista Consultor Jurídico*, 6 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-06/betina-grupenmacher-fisco-contribuintes>>. Acesso em: 11/01/2019.

442 BASTOS, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, cit., p. 220.

443 SCHOUERI, op. cit., p. 685.

444 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 46.

445 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 454.

446 COSTA, *Curso...*, cit., p. 282.

447 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 310.

448 COÊLHO, *Curso...*, cit., p. 635.

449 MACHADO, MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 17.

450 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 454.

451 TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016, p. 896-897; GAGLIANO, PAMPLONA FILHO, op. cit., p. 831-832.

452 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 63.

453 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 414.

Batista Júnior conceitua a transação preventiva como um contrato administrativo que prepara o lançamento, tendo em vista controvérsia quanto a elemento fático ou questão de direito. Podendo lançar o tributo unilateralmente, a Administração despe-se de parte do seu poder de império e acorda o lançamento com o contribuinte, mediante concessões recíprocas, o que lhe traz a vantagem de evitar posterior impugnação administrativa ou demanda judicial⁴⁵⁴. Por exemplo, em um procedimento de fiscalização a autoridade constata a venda de produtos sem nota fiscal, mas faltam elementos para aferir a quantidade da receita omitida. Fisco e contribuinte poderiam, consensualmente, determinar os valores a serem empregados no cálculo⁴⁵⁵.

Para o autor, a transação preventiva consiste em um contrato administrativo de fixação, parcial, extrajudicial e preparatório⁴⁵⁶. Os contratos de fixação são aqueles que não objetivam modificar uma relação jurídica, mas fixar os contornos de uma relação incerta. Eles têm, assim, natureza declaratória e não traslativa de direito⁴⁵⁷. Já os contratos preparatórios são aqueles nos quais o conteúdo (total ou parcial) de ato posterior (no caso, o lançamento) é predeterminado. É do ato posterior que surgem os direitos e obrigações. Eles se contrapõem aos acordos substitutivos, que substituem o ato administrativo unilateral e são fonte de direitos e obrigações para ambas as partes⁴⁵⁸.

A nosso ver, porém, a transação do CTN de fato pressupõe a existência litígio. O texto legal é bastante claro nesse sentido. Contudo, não há óbice a que outros instrumentos jurídicos sejam utilizados para prevenir conflitos tributários, como a consulta ou a denúncia espontânea⁴⁵⁹.

Por outro lado, a expressão litígio, na forma empregada no CTN, suscita divergências a respeito do seu significado. Discute-se se ela abrangeria apenas a lide judicial ou também controvérsias administrativas.

454 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 416-417.

455 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 501.

456 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 416.

457 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 370.

458 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 366-365.

459 A denúncia espontânea é disciplinada no CTN: "Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

O vocábulo litígio deriva do verbo latino *litigare* (litigar). Segundo De Plácido e Silva, “quer o vocábulo exprimir propriamente a controvérsia ou a discussão formada em juízo, a respeito do direito ou da coisa, que serve de objeto da ação ajuizada”. A rigor, “por litígio entende-se a demanda proposta em Justiça, quando é contestada”⁴⁶⁰.

Para Hugo de Brito Machado, o litígio caracteriza-se “pela resistência de um dos sujeitos da obrigação tributária à pretensão do outro”. Essa resistência é manifestada por uma pretensão formulada e resistida em juízo: o contribuinte opõe embargos à execução fiscal, apresenta exceção de pré-executividade ou ingressa com ação em face da Fazenda e ela se opõe à pretensão⁴⁶¹.

Hugo de Brito reviu o seu posicionamento anterior⁴⁶² pelo qual o litígio poderia se caracterizar no âmbito administrativo, como ocorre quando o auto de infração é impugnado. É que no processo administrativo fiscal há apenas o controle interno da legalidade do lançamento, que não é sequer definitivo. Assim, para o autor não é possível afirmar a existência de pretensão jurídica da Administração - a ensejar a resistência do contribuinte e configurar a lide - enquanto ela própria verifica a legalidade da cobrança⁴⁶³. Também Élcio Reis sustenta que o litígio apenas se caracteriza no âmbito judicial⁴⁶⁴.

Concordamos, porém, com Paulo de Barros Carvalho, para quem é possível, em tese, que a transação abranja controvérsias administrativas. Segundo o autor, “o legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema”. Ele acrescenta que “o diploma legal permissivo da transação trará, certamente, o esclarecimento desejado, indicando a autoridade ou as autoridades credenciadas a celebrá-la”⁴⁶⁵.

460 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.302.

461 MACHADO, *Confissão e Transação no Direito Tributário*, cit., p. 37-38.

462 O autor já havia afirmado que “o que se impõe é que se tenha configurado um conflito, a ser dirimido pelo órgão julgador administrativo, nos termos do procedimento próprio”. Ou mesmo “que exista uma pretensão não satisfeita, como um crédito tributário, vencido e não pago, que daria lugar à propositura de execução fiscal” (*A Transação no Direito Tributário...*, cit., p. 63).

463 MACHADO, *Confissão e Transação no Direito Tributário*, cit., p. 37-38.

464 Segundo o autor, “a transação em matéria tributária tem por objeto exclusivamente a terminação de litígio, desde que haja dúvida quanto ao direito. E, como litígio somente existe em processo contencioso, a transação só pode ser realizada, estando a matéria ainda sendo discutida em juízo, vale dizer sem sentença transitada em julgado.” (REIS, Élcio. *Transação do Crédito Tributário e a Procuradoria Geral. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual*, Minas Gerais, n. 31, jul.-ago. 1998, p. 16.)

465 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 455.

Onofre Alves Batista Júnior, por outro lado, afirma que o termo “litígio” é empregado pelo CTN de forma ampla e técnica. É que o vocábulo está relacionado a uma pretensão resistida que qualifica um conflito de interesses. Essa resistência, segundo o autor, surge em momento anterior ao ajuizamento de ação judicial, pois sem ela sequer há interesse processual. Daí que o “litígio” abrange pendências judiciais ou administrativas⁴⁶⁶.

Betina Grupenmacher⁴⁶⁷, Fábio Artigas Grillo⁴⁶⁸, Regina Helena Costa⁴⁶⁹, Saraiva Filho⁴⁷⁰ e Phelippe Oliveira também sustentam que a transação tributária pode ocorrer no âmbito administrativo. Este último ressalta a extensão dos litígios administrativos no âmbito tributário⁴⁷¹:

É que considerando que a transação em matéria tributária tem por finalidade resolver uma relação jurídica conflituosa entre Fisco e contribuinte, não há por que limitar a sua aplicação somente às controvérsias judicializadas, sob pena de se reduzir despropositadamente a eficácia desse instituto. Além disso, não parece existir razão plausível para afastar da transação as discussões administrativas, até porque essas representam enorme volume e têm um alto custo para a Administração Tributária e o contribuinte.

Assim, na forma em que prevista no CTN, a transação tributária deve envolver lide judicial ou administrativa e não pode ocorrer de forma preventiva.

6.5 A DÚVIDA COMO MERA DECORRÊNCIA DA EXISTÊNCIA DA LIDE

Diversos autores afirmam que a existência de dúvida é um dos requisitos para a transação tributária, apesar de o CTN não dispor expressamente nesse sentido. Ricardo Lobo Torres, ao comentar o disposto no artigo 171 do Código, afirma que é “requisito essencial” da transação a existência de “direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente incertas”⁴⁷². Similarmente, Hugo de Brito Machado aduz que um dos elementos que caracteriza a transação é a dúvida quanto à pretensão da parte que transige⁴⁷³.

466 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 413-414.

467 GRUPENMACHER, *Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes*, cit.

468 GRILLO, op. cit., p. 285.

469 COSTA, *Curso...*, cit., p. 282.

470 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 55. O autor ressalta que o litígio pode se caracterizar também no procedimento de consulta, logo após a ciência da resposta.

471 OLIVEIRA, op. cit., p. 145.

472 TORRES, Ricardo Lobo, *Curso...*, cit., p. 300.

473 MACHADO, *Transação e arbitragem*, cit., p. 12-13.

Há, no entanto, divergência a respeito do objeto da dúvida. Para Carlos Yuri Araújo Moraes, ela apenas pode versar sobre matéria de fato, pois as partes não podem alterar os pontos fundamentais da obrigação tributária⁴⁷⁴:

A obrigação tributária parte de um núcleo definido em lei, cujos efeitos são também por ela regulados, não podendo, nenhuma das partes, afastar-se das imposições ali presentes. Assim, a lei não pode autorizar que a vontade das partes altere pontos fundamentais da obrigação, como, por exemplo, o sujeito passivo, a base impositiva, a alíquota e os demais elementos que compõem o núcleo do tributo. Assim, a lei que autorize a transação em matéria tributária somente poderá permitir a discussão das partes sobre a constituição ou não da situação fática sobre a qual recairá a atuação estatal, isto é, sobre a prova da ocorrência do fato gerador.

Com isso queremos dizer que os acordos não podem versar sobre direito, mas tão somente sobre fatos. Contribuinte e Administração possuirão ampla margem de manobra sobre os elementos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores, a fim de se chegar a um denominador comum sobre o que constitui efetivamente a base de cálculo do tributo devido. Não se trata de um debate sobre a modificação dos elementos que compõem a descrição do fato gerador, mas sim da ocorrência ou não da situação que autoriza a liquidação do tributo.

A maior vantagem deste método é que se pode chegar ao valor venal da base de cálculo, afastando assim a utilização de estimativas indiretas, bem como reduzindo a penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias em caso de erro ou equívoco do contribuinte, ou mesmo quando houver indícios da utilização de artifícios para reduzir ou majorar a base de cálculo. Em suma a transação facilita a busca pela base impositiva real para o cálculo do imposto.

Discordamos desse enfoque. É que a dúvida quanto a questão de direito está relacionada a uma incerteza subjetiva, pois as regras jurídicas têm incidência infalível. Nesse sentido é o ensinamento de Pontes Miranda, plenamente aplicável no âmbito tributário⁴⁷⁵:

A transação existe porque a aplicação do direito pode não coincidir com a incidência, porque pode haver incertezas quanto às regras jurídicas em si mesmas, e porque nem toda satisfação independe daquele que tem de satisfazer, ou do elemento subjetivo, por parte daquele a quem se satisfaz. [...] A incerteza, que se tem como pressuposto, é a incerteza subjetiva. As regras jurídicas têm incidência infalível; a incerteza, a respeito delas, é subjetiva; também os fatos se dão e não se podem dar e não dar; nós é que podemos não saber se se deram, ou se não se deram. A incerteza não tem de recair, necessariamente, sobre toda a relação jurídica, ou sobre todo o seu conteúdo, ou toda a sua extensão, ou a sua validade integral, ou sobre toda a sua eficácia.

474 MORAIS, op. cit., p. 490.

475 MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, Tomo XXV. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1959, p. 118 e 131.

Conforme ressalta Onofre Alves Batista Júnior, é corriqueira a existência de controvérsia quanto a questão de direito no âmbito tributário. O instituto da consulta, por exemplo, existe para que o contribuinte possa verificar o posicionamento da Administração acerca de determinada matéria. Por outro lado, o artigo 106, I, do CTN prevê a possibilidade de norma “expressamente interpretativa” justamente porque é comum a coexistência de mais de uma interpretação jurídica plausível em face do texto normativo. Isso também pode ser inferido do disposto no artigo 146 do Código, que estabelece que a alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada quanto a fato tributário ocorrido posteriormente à sua introdução⁴⁷⁶.

Phellipe Oliveira aponta os seguintes exemplos de conceitos jurídicos indeterminados que podem suscitar dúvida no âmbito tributário: “preço justo” ou “preço de mercado” para fins de fixação do preço de transferência, “valor venal” para incidência do IPTU, “despesas operacionais” para apuração do lucro real, “mora contumaz” para vedação da concessão de algum benefício fiscal⁴⁷⁷.

Heleno Torres, por sua vez, afirma que a transação só pode prosperar, do ponto de vista material, nos casos “em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio, nos quais a Administração, por si própria, reste impedida de alcançar, satisfatoriamente, um resultado mais compatível com o princípio inquisitório e da verdade material”⁴⁷⁸.

Para o autor, a transação é útil para resolver conflitos fundados na interpretação de texto normativo ou nos casos em que a Administração não tenha certeza da ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, ela se presta a solucionar tanto o problema da vagueza e imprecisão da linguagem das normas jurídicas, como aqueles decorrentes da dificuldade de delimitação de conceitos fáticos e da ausência de provas. Como exemplos do segundo caso, ele menciona os ajustes de pauta de valores, a definição de preços de mercado, o valor de intangíveis e as hipóteses de cabimento de analogia e equidade (artigo 108 do CTN)⁴⁷⁹.

Similarmente, Saraiva Filho afirma que, em razão do disposto no artigo 171 do CTN, só pode haver a transação tributária quando surgir alguma controvérsia, seja

476 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 417.

477 OLIVEIRA, op. cit., p. 153.

478 TORRES, *Princípios de segurança jurídica*, cit., p. 301.

479 TORRES, *Princípios de segurança jurídica*, cit., p. 305-306.

em relação à interpretação jurídica da norma tributária, seja em relação à realidade dos fatos. Ele cita como exemplos de “campos férteis” para a transação tributária, nos quais seria tolerável relativa discricionariedade administrativa, a interpretação de atos praticados pelo contribuinte no âmbito do planejamento tributário em face da norma antielisiva (artigo 116, parágrafo único, do CTN), a real avaliação do valor venal dos bens para fins da incidência do ITBI e do ITCMD, a verdadeira valorização dos imóveis vizinhos para efeito da incidência da contribuição de melhoria, a substituição tributária para frente no ICMS, os fatos e as regras sobre os preços de transferência⁴⁸⁰.

Para o autor, se a expressão do texto legal não comporta dúvida interpretativa razoável e não há incerteza quanto aos fatos, não há como existir verdadeira transação. Nesse caso a alteração da relação tributária apenas poderia ocorrer por meio de outros institutos tributários como a remissão, a anistia, o parcelamento e a dação de imóvel em pagamento⁴⁸¹.

Há quem defenda que o requisito da dúvida deva ser interpretado de forma ampla. Para Rubens Miranda de Carvalho, a dúvida pode versar sobre a possibilidade de realização do crédito tributário em razão da ausência de bens do devedor⁴⁸². Lucília Aparecida dos Santos, por sua vez, afirma que não há impeditivo a que “o legislador infraconstitucional, ao disciplinar a transação em seu âmbito de competência, crie critérios mais amplos para estabelecer, com vistas à transação, se uma questão é litigiosa”⁴⁸³.

O Código Tributário Nacional não circunscreve a possibilidade de transação tributária a determinada espécie de dúvida, seja em relação aos fatos, seja em relação à interpretação da norma tributária. Não há tampouco qualquer condicionante nesse sentido que decorra da Constituição Federal. Na realidade, o que o CTN exige é a existência de litígio.

Basta que haja qualquer espécie de controvérsia, judicial ou administrativa, para que a transação, nos termos em que disciplinada pelo CTN, seja em tese possível. Não nos parece, portanto, adequado incluir a dúvida como um requisito específico da transação tributária. A incerteza, na disciplina do Código, é simples

480 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 55-56.

481 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 62-63.

482 CARVALHO, Rubens Miranda de, op. cit., p. 186.

483 SANTOS, op. cit., p. 337.

decorrência lide. Isso não impede que a lei local que disciplinar a transação preveja a existência de certa espécie de dúvida como pressuposto para a sua celebração.

6.6 NATUREZA CONTRATUAL

No Direito Privado, a transação inicialmente não tinha natureza contratual. Ela passou a ser considerada um contrato nominado com o Imperador Justiniano. O Código de Napoleão, assim como a maioria dos Códigos modernos, a previu como contrato nominado⁴⁸⁴. Tal como promulgado em 1804, o Código francês dispunha, em seu artigo 2044, que “a transação é *um contrato* por meio do qual as partes terminam um litígio existente ou previnem o surgimento de um litígio” e que “esse contrato deve ser redigido por escrito” (tradução nossa)⁴⁸⁵. A redação do dispositivo foi alterada pela Lei 2016-1547, de 18/11/2016, apenas para incluir a exigência de concessões recíprocas na definição legal de transação: “a transação é um contrato por meio do qual as partes, *através de concessões recíprocas*, terminam um litígio existente ou previnem o surgimento de um litígio” (tradução nossa⁴⁸⁶).

No Brasil, havia inicialmente controvérsia doutrinária a respeito da natureza da transação civil⁴⁸⁷. Na vigência do Código de 1916, Clóvis Beviláqua afirmava que não se tratava de contrato, pois “o momento preponderante da transação é o extintivo da obrigação”. O autor definia o instituto como “um ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas”⁴⁸⁸. No Código de 2002 a transação foi expressamente positivada como contrato nominado e então se consolidou a orientação a respeito da sua natureza contratual.

484 BATISTA JÚNIOR, *Transações administrativas...*, cit., p. 300.

485 FRANÇA. *Code civil des Français*: édition originale et seule officielle. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/evenements/code-civil-1804-1.asp>>. Acesso em: 23/11/2019.

486 FRANÇA. *Code civil*: Version consolidée au 23 octobre 2019. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?dateTexte=20191123&cidTexte=LEGITEXT000006070721&fastReqId=955009162&fastPos=1&oldAction=rechCodeArticle>>. Acesso em: 23/11/2019.

487 Onofre Alves Batista Júnior (*Transações Administrativas...*, cit., p. 301) aponta os seguintes autores que, mesmo antes do Código Civil de 2002, já defendiam a natureza contratual da transação: Afonso Fraga, Teixeira de Freitas, Sílvia Rodrigues, Serpa Lopes, Caio Mário da Silva Pereira, Maria Helena Diniz, Orlando Gomes e Washington de Barros Monteiro.

488 BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*, comentado por Clovis Beviláqua. Edição Histórica. Volume IV. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1958, p. 144.

Já no Direito Tributário permanece controvertida a natureza jurídica do instituto. A discussão, porém, parece não ter ganhado força nem merecido maior aprofundamento por parte da doutrina, conforme aponta Phelippe Oliveira⁴⁸⁹.

Para Aliomar Baleeiro a transação não tem natureza de contrato, pois ela não cria obrigações, mas de ato, já que altera e extingue obrigações preexistentes⁴⁹⁰. Também para Regina Helena Costa, a transação tributária, em razão da disciplina do artigo 171 do CTN, não tem natureza contratual⁴⁹¹. Heleno Torres, por sua vez, defende a natureza de ato administrativo nos termos seguintes⁴⁹²:

Nenhuma razão assiste àqueles que querem ver no ato decisional do procedimento uma espécie de 'contrato' entre o contribuinte e a Administração. Nada mais descabido. O que se verifica é tão-só a ponência no sistema jurídico de uma norma individual e concreta, típico ato administrativo, por meio do qual o contribuinte chega a um entendimento prévio com a Administração, participando do procedimento.

Phelippe Oliveira, por sua vez, ressalta que a transação envolve certa participação do administrado em seu processo de formação. Ela seria, portanto, um "reflexo do contratualismo fiscal *lato sensu*"⁴⁹³. Nessa linha, Natália de Nardi Dácomo afirma tratar-se de um ato administrativo participativo⁴⁹⁴:

Para nós, a transação é ato administrativo participativo, pois, antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre o Fisco e o contribuinte, no processo de produção, que possibilita a elaboração de um ato administrativo, isto é, o reconhecimento de que o ato é emitido com base em um "acordo".

Reiteramos nossa convicção de que, na esfera do direito público, a transação é norma individual e concreta, ou seja, um ato administrativo. Mas trata-se de uma espécie do gênero ato administrativo que terá a participação do contribuinte no seu processo de produção.

Assim, denominamos essa norma individual e concreta de ato administrativo participativo. Esse ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem-comum; para alcançar tal finalidade, utiliza-se dos interesses secundários.

A nosso ver, contudo, a reciprocidade das concessões confere à transação a natureza de contrato. Nesse sentido, sustenta Fábio Artigos Grillo⁴⁹⁵:

489 OLIVEIRA, op. cit., p. 119-120.

490 BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 905.

491 COSTA, *Curso...*, cit., p. 281.

492 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios de segurança jurídica*, cit., p. 306-307.

493 OLIVEIRA, op. cit., p. 121.

494 DÁCOMO, Natália de Nardi. *Direito Tributário Participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 115.

495 GRILLO, op. cit., p. 177 e 181. O autor conceitua a transação tributária como "o negócio jurídico administrativo, celebrado entre sujeito ativo e passivo de uma determinada relação jurídica tributária controvertida, que, nos termos e condições estabelecidos pela lei, mediante manifestação

Considerar-se a transação tributária como mero ato administrativo, ainda que participativo, significa ignorar, ainda que com limites impostos pela lei, a reciprocidade das concessões por meio necessariamente da manifestação da autonomia da vontade.

Similarmente, Fernanda Drummond Parisi afirma que na transação existe “a bilateralidade que se revela como traço característico da espécie contratual, sendo patente a duplicidade de compromissos assumidos entre as partes, isto é, deveres e direitos reciprocamente relacionados”⁴⁹⁶. Assim, a transação possui natureza contratual e deve ser formalizada em Termo de Transação que reflita as cláusulas convencionadas⁴⁹⁷. Também para Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁹⁸ e Helena Marques Junqueira, a transação tributária tem natureza contratual⁴⁹⁹.

De fato, contrato, na definição de Caio Mário da Silva Pereira, é “um acordo de vontades, na conformidade da lei, e com a finalidade de adquirir, resguardar, transferir, conservar, modificar ou extinguir direitos” ou, de forma sintética, “o acordo de vontades com a finalidade de produzir efeitos jurídicos”⁵⁰⁰. Já o ato jurídico em sentido estrito⁵⁰¹ ocorre “quando houver objetivo de mera realização da vontade do titular de um determinado direito, não havendo a criação de instituto jurídico próprio para regular direitos e deveres, muito menos a composição de vontade entre as partes envolvidas”. No ato jurídico em sentido estrito, há a manifestação unilateral da vontade que produz efeitos invariáveis previamente fixados pela norma jurídica⁵⁰².

Dessa forma, a característica que essencialmente diferencia o contrato do ato jurídico em sentido estrito é o acordo de vontades. A transação tributária, portanto, tem natureza contratual. Ela pressupõe a composição de vontades entre os sujeitos da relação tributária, que fazem mútuas concessões.

expressa de suas respectivas vontades, avençam em relação aos seus interesses contrapostos, por meio de concessões mútuas, resultando na extinção do litígio em face do adimplemento do crédito tributário correlato” (op. cit., p. 171).

496 PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese (doutorado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016, p. 114-115.

497 PARISI, op. cit., p. 132.

498 MACHADO, MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 17.

499 JUNQUEIRA, Helena Marques. *Transação Tributária*. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 81.

500 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 34.

501 Em sentido amplo, ato jurídico é um fato jurídico (ocorrência que interessa ao Direito) com elemento volitivo e conteúdo lícito. Ele abrange, assim, tanto o ato jurídico em sentido estrito, como o negócio jurídico (ato no qual há composição de interesses das partes com finalidade específica, como no caso do contrato, do casamento e do testamento) (TARTUCE, op. cit., p. 221-223).

502 TARTUCE, op. cit., p. 223.

6.7 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A transação foi prevista no artigo 156 CTN como uma das onze formas de extinção do crédito tributário. A nomenclatura utilizada pelo Código é criticada por Paulo de Barros Carvalho, já que o crédito é apenas um dos elementos da relação jurídica obrigacional. Daí que adequado seria aludir a extinção da obrigação e não a extinção do crédito. De qualquer forma, a obrigação se extingue, conforme propõe o autor, pelo desaparecimento de um dos seus cinco elementos constitutivos (sujeito ativo, sujeito passivo, objeto, direito subjetivo ou crédito, dever jurídico ou débito)⁵⁰³.

Paulo de Barros Carvalho também critica a inclusão da transação entre as hipóteses de extinção da obrigação tributária⁵⁰⁴:

Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.

Similarmente, Heleno Torres afirma que a transação, pura e simplesmente, não extingue o crédito tributário. Segundo o autor, o instituto consiste em um mecanismo de solução de controvérsias que visa à extinção do litígio. As partes, ao transacionem, alcançam um acordo e é com base nele que o processo será decidido. Tendo em vista os termos da decisão, a autoridade competente emitirá novo lançamento e fixará novo prazo para o recolhimento da prestação. É o pagamento, então, que extinguirá o crédito⁵⁰⁵.

Ricardo Lobo Torres ressalta que a transação normalmente encobre ato jurídico subjacente à concessão, como o parcelamento, a remissão parcial, a dação em pagamento⁵⁰⁶. Nessa linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que “transação é fato que pode resultar em remissão ou pagamento”. O autor vislumbra natureza processual na transação⁵⁰⁷:

503 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 444-445.

504 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 454.

505 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios de segurança jurídica*, p. 305.

506 TORRES, Ricardo Lobo, *Curso...*, cit., p. 300

507 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária: nascimento e morte: a transação como forma de extinção do crédito tributário. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual*. Belo Horizonte, n. 12, 1993.

Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feição processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muitas vezes ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro.

Fábio Artigas Grillo afirma haver “manifesta impropriedade” no conteúdo do inciso III do artigo 156, pois a transação “não tem por objetivo e nem eficácia extinguir o crédito tributário, mas tão somente o conflito ou litígio a ele vinculado”. A extinção do crédito decorre do “pagamento resultante das concessões mútuas acordadas pelos sujeitos ativo e passivo, ocasionando, simultaneamente, o desaparecimento do direito subjetivo e do seu respectivo dever de prestação”⁵⁰⁸. Nessa linha, Lucília Aparecida dos Santos afirma que a transação consiste em “mero instrumento que viabiliza a extinção da obrigação, a qual dependerá do adimplemento do que for pactuado”⁵⁰⁹.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, afirma concordar com a crítica de Paulo de Barros Carvalho, pois normalmente subsiste um valor a ser pago pelo contribuinte após as concessões recíprocas, e é o pagamento desse valor que ao final extinguirá a relação obrigacional. Contudo, para Hugo de Brito a transação é ainda assim hipótese de extinção do crédito relativamente à parte da qual a Administração abriu mão. Quando o Fisco, por exemplo, dispensa parte de multa e juros ou mesmo do valor do tributo, é a transação que extingue o vínculo na parte que foi objeto da concessão. Já quando a Administração dispensa inteiramente determinado crédito tributário com a contrapartida de que o contribuinte realize o pagamento de outro, é a transação que extingue o primeiro deles. Daí a razão pela qual se justifica a inclusão do instituto entre as causas de extinção do crédito tributário⁵¹⁰.

Segundo o autor, o essencial para a configuração da transação é a extinção do litígio e não da relação obrigacional que o ensejou. Pode ocorrer a extinção de ambos, mas nem sempre é assim. É o caso, por exemplo, da concessão de novo prazo para pagamento. Desde que realizadas concessões mútuas com o objetivo de terminar o litígio, está caracterizada a transação⁵¹¹.

Para Saraiva Filho, a transação é hipótese de extinção da obrigação tributária quando, após o surgimento de uma controvérsia, o sujeito passivo paga o

508 GRILLO, op. cit., p. 207-208.

509 SANTOS, op. cit., p. 342.

510 MACHADO, *Confissão e Transação no Direito Tributário*, cit., p. 38.

511 MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 28, ano 5, jul. – ago. 2007, p. 3.

débito em troca de alguma concessão por parte da Administração. Como exemplo é possível citar a dação em pagamento ou quando as partes reconhecem que parte do crédito foi erroneamente lançada. Mas há casos em que a transação serve apenas como instrumento e por si só não extingue o litígio e o crédito tributário. Nesse caso surgem figuras como parcelamento, benefícios fiscais, anistia, remissão⁵¹².

Luís Eduardo Shoueri, por sua vez, sustenta que a transação importa em novação: a conclusão da transação implica a extinção do crédito tributário e o surgimento de novo crédito, também com natureza pública, mas cujo fato gerador é a própria transação. Disso resulta a impossibilidade de repetição do indébito caso posteriormente se apure que o débito original era indevido. A possibilidade de repetição é restrita à hipótese de vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade na própria transação⁵¹³.

O autor ressalva que a transação não se opera imediatamente na hipótese de parcelamento, pois ela é celebrada com a condição de pagamento das parcelas. Nesse caso, ocorre inicialmente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do CTN⁵¹⁴. Com a realização do pagamento da totalidade do débito, opera-se a transação e como consequência ocorre a extinção da obrigação. Assim, no curso do parcelamento é possível a discussão do débito e o próprio pleito de repetição, pois ainda não se operou a transação⁵¹⁵.

A nosso ver, a transação não implica novação, pois nada nesse sentido é estabelecido pelo CTN. Acreditamos que a interpretação que mais se harmoniza com a disciplina do Código, que inclui a transação entre as formas de extinção do crédito tributário, é aquela conferida por Hugo de Brito Machado. Assim, a transação é causa de extinção da obrigação quando há dispensa de parte do valor do crédito tributário. Nesse caso, a transação extingue o crédito relativamente à parte da qual o Fisco abriu mão. A causa da extinção da obrigação que for objeto de pagamento não será a transação, mas o próprio pagamento (artigo 156, I, do CTN).

512 SARAIVA FILHO, op. cit., p. 67-69.

513 Aduz o autor (op. cit., p. 686): “Uma consequência da transação, uma vez aperfeiçoada, é que, se o débito original era indevido, não cabe cogitar sequer de repetição do indébito. Afinal, esta só surge no caso de pagamento indevido; com a transação, não há pagamento. Mais uma vez: a obrigação original foi extinta pela transação, não pelo pagamento. Se nada se pagou, não há repetição. Aquilo que o sujeito passivo paga já não é obrigação original, mas aquela surgida com a transação. Somente caberia repetição do indébito se a própria transação estivesse maculada por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Uma transação regular dá surgimento a uma nova obrigação de natureza pública entre as partes.”

514 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] VI – o parcelamento.”

515 SCHOUERI, op. cit., p. 686.

A nosso sentir, a transação não necessariamente implica a imediata extinção da lide (pelo menos no aspecto formal) e da obrigação tributária. Basta pensar em uma hipótese de transação que envolva parcelamento. Enquanto ele perdurar estará suspensa a exigibilidade da obrigação e provavelmente a tramitação de eventual execução fiscal. Apenas com o pagamento é que ambas serão extintas. O que o CTN exige é que a transação contemple tanto a extinção da obrigação como a extinção da lide, sem impor o momento em que isso deve ocorrer. Trata-se de requisito relacionado ao conteúdo da transação que está dissociado do aspecto temporal.

Dessa forma, a transação, na forma em que disciplinada pelo CTN, consiste em um ajuste firmado entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária que, mediante concessões mútuas, acordam em terminar litígio administrativo ou judicial acerca da obrigação tributária com o objetivo de extingui-la. Como decorrência da transação, o crédito tributário pode ser extinto, de forma imediata ou diferida, por uma ou mais das formas legalmente previstas, como pagamento, compensação, dação. A transação será modalidade própria de extinção relativamente ao crédito que foi objeto de dispensa por parte da Administração.

6.8 IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO CONTEÚDO DA TRANSAÇÃO

Um dos efeitos mais importantes da transação tributária é a impossibilidade de posterior revisão daquilo que foi pactuado. No direito romano a transação já era equiparada à coisa julgada⁵¹⁶. O Código Civil francês, no texto promulgado em 1804, estabelecia em seu artigo 2052 que “as transações têm, entre as partes, a autoridade de coisa julgada” e “não podem ser atacadas por causa de erro de direito nem por causa de lesão” (tradução nossa⁵¹⁷). Na redação atual, conferida pela Lei 2016-1547, de 18/11/2016, o dispositivo prevê que “a transação obsta o ajuizamento ou a

516 ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 366.

517 FRANÇA. *Code civil des Français*: édition originale et seule officielle. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/evenements/code-civil-1804-1.asp>>. Acesso em: 23/11/2019.

continuidade entre as partes de uma ação judicial com o mesmo objeto” (tradução nossa⁵¹⁸).

Semelhante norma foi introduzida no artigo 1.030 do Código Civil brasileiro de 1916: “A transação produz entre as partes o efeito de coisa julgada, e só se rescinde por dolo, violência, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa”. O Código de 2002, em seu artigo 849, prevê que a transação “só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa” e que “não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes”.

No Direito Tributário, os acordos decorrentes da transação configuram ato jurídico perfeito, nos termos do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, os quais, portanto, não podem ser posteriormente violados⁵¹⁹. Segundo Heleno Torres, a impossibilidade de alteração do conteúdo das transações também decorre do princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF), da vedação da utilização do tributo com efeitos confiscatórios (artigo 150, IV, da CF) e do disposto no artigo 156, III, do CTN⁵²⁰. De fato, o CTN incluiu a transação entre as modalidades de extinção da obrigação e não estabeleceu qualquer hipótese de revisão do seu conteúdo.

Ressalva-se a possibilidade de rescisão ou revisão do acordo se houver previsão em lei ou no respectivo termo de transação, segundo determinados pressupostos formais e materiais⁵²¹. Além disso, excepcionalmente pode ser reconhecida a nulidade da transação, se realizada em desconformidade com a Constituição ou a Lei⁵²². Seria o caso, por exemplo, de transação celebrada por autoridade incompetente ou de concessões feitas sem amparo legal. Evidentemente a parte de boa-fé poderia pleitear a reparação por eventuais danos provocados por aquela que deu causa à nulidade.

518 FRANÇA. *Code civil*: Version consolidée au 23 octobre 2019. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?dateTexte=20191123&cidTexte=LEGITEXT000006070721&fastReqId=955009162&fastPos=1&oldAction=rechCodeArticle>>. Acesso em: 23/11/2019.

519 Nesse sentido, em um contexto no qual diversas decisões judiciais obstavam a manutenção dos acordos relacionados ao FGTS firmados com fundamento na LC 110/2001, o Supremo Tribunal Federal editou a sua Súmula Vinculante 1: “Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar 110/2001”.

520 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios de segurança jurídica*, cit., p. 310-311.

521 TORRES, Heleno Taveira, *Princípios de segurança jurídica*, cit., p. 314.

522 MENDONÇA, Priscila Farinelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Dissertação. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 181.

O acordo, porém, jamais poderá ser afastado em razão do arrependimento de qualquer das partes, do conhecimento de fatos até então desconhecidos, da formulação de nova tese jurídica ou da alteração da orientação jurisprudencial. O princípio da segurança jurídica, que fundamenta a inviolabilidade do ato jurídico perfeito, assim o impõe.

Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior aduz que o administrado que livremente celebrou a transação tributária não tem interesse processual para discutir os termos do acordo em juízo. A Administração tampouco pode deixar de atendê-lo, tendo em vista os princípios da moralidade administrativa, da boa-fé e da proteção da confiança⁵²³.

Similarmente, Ricardo Lobo Torres afirma que a transação implica, por parte do contribuinte, o reconhecimento da certeza e liquidez do direito da Fazenda e a renúncia à interposição de recurso, se houver ação judicial em curso. Por parte do Fisco, há a concordância em receber o crédito na forma pactuada⁵²⁴.

Segundo Hugo de Brito Machado, uma vez consumada a transação, o crédito tributário é extinto e o contribuinte não pode mais ingressar em juízo para pleitear a restituição do que pagou. Isso porque ocorre a renúncia ao direito material sobre o qual se fundava a ação, que é um direito específico albergado na relação tributária, em troca da vantagem concedida pela Fazenda. Essa renúncia compõe a transação⁵²⁵.

O autor ressalta que renúncia ao direito sobre o que se funda a ação não se confunde com a confissão por parte do contribuinte, que é corriqueiramente incluída como requisito para os parcelamentos tributários. A confissão opera no âmbito dos fatos, enquanto a renúncia ao direito sobre o que se funda a ação ocorre no plano jurídico, no qual os fatos já estão juridicamente qualificados. As palavras de Hugo de Brito Machado são elucidativas⁵²⁶:

Na confissão é afirmada a existência, a inexistência ou o modo de ser de um fato. É um meio de prova e não um elemento constitutivo de um direito. O elemento constitutivo do direito é o fato. Não a prova deste. Por isto mesmo a confissão pura e simples é sempre retratável, porque a existência, a inexistência ou o modo de ser do fato pode ser provado por outros meios, e a verdadeira existência, ou inexistência ou o modo de ser do fato é que importa na formação do direito.

523 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 526.

524 TORRES, Ricardo Lobo, *Curso...*, cit., p. 301.

525 MACHADO, *Confissão e Transação no Direito Tributário*, cit., p. 38-39.

526 MACHADO, *Confissão e Transação no Direito Tributário*, cit., p. 35.

A renúncia ao direito nada tem a ver com os fatos. Não elimina a incerteza quanto à existência, inexistência ou modo de ser de um fato, mas quanto à titularidade do próprio direito. Quem renuncia ao direito, ou reconhece o direito da parte contrária, pode estar simplesmente pondo fim a um litígio que resultava de sua pretensão ou de sua resistência, sem fundamento porque o direito pertencia mesmo à parte contrária. Ou pode estar transferindo para a parte contrária um direito do qual era o legítimo titular.

Enquanto a confissão atua no terreno dos fatos, como simples meio de prova, a renúncia atua no terreno das relações jurídicas, vale dizer, no terreno próprio dos contratos. Assim, no que diz respeito a obrigações que decorrem da concretização de fatos descritos como hipóteses de incidência da lei, é razoável admitir-se que as partes têm sempre o direito de perquirir sobre os fatos efetivamente ocorridos; não é razoável admitir-se a irretratabilidade absoluta da confissão, porque desta, quando feita em erro quanto aos fatos, pode resultar uma obrigação que não nasceu do fato gerador respectivo, mas da confissão.

Dessa forma, a confissão do sujeito passivo implica apenas a inversão do ônus da prova. Por outro lado, o fato de ela ser qualificada como “irretratável”, como normalmente ocorre nos parcelamentos tributários, deve ser entendida como a impossibilidade de arrependimento do contribuinte para deixar de pagar a dívida confessada⁵²⁷.

6.9 A VINCULABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO QUE NÃO OBSTA A TRANSAÇÃO

Cabe analisar, por fim, suposta antinomia entre o artigo 171 e os artigos 3º e 142, todos do CTN. A discussão se relaciona ao princípio da vinculabilidade da tributação, que significa que as atividades administrativas mais importantes nessa seara são preponderantemente vinculadas⁵²⁸. Uma das mais significativas é aquela que resulta no lançamento tributário, ato administrativo que insere na ordem jurídica uma norma individual e concreta, cujo antecedente é o fato jurídico tributário e o consequente a formalização da obrigação tributária⁵²⁹. O CTN, no parágrafo único do seu artigo 142, estabelece que a atividade do lançamento é vinculada:

⁵²⁷ MACHADO, *Confissão e Transação no Direito Tributário*, cit., p. 34.

⁵²⁸ Paulo de Barros Carvalho (*Curso...*, cit., p. 187-188) ressalva que “o exercício da atuação administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que, aliás, são mais frequentes e numerosos. [...] Podemos isolar um catálogo extenso de atos administrativos, no terreno da fiscalização dos tributos, que respondem, diretamente, à categoria dos discricionários, em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado. Compreendido com essa ressalva, nada haverá de extravagante em proclamarmos o vigor do princípio da vinculabilidade da tributação”.

⁵²⁹ Esta é, de forma resumida, a definição de Paulo de Barros Carvalho (*Curso...*, cit., p. 393): “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta,

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste aspecto, é importante ressaltar que vinculada é a atividade de lançamento (o procedimento) e não o ato de lançamento (produto final daquela atividade)⁵³⁰.

Por outro lado, o caráter essencialmente vinculado diz respeito também à cobrança do crédito tributário. É que o CTN, ao definir tributo em seu artigo 3º⁵³¹, estabelece que a sua cobrança deve ocorrer mediante atividade administrativa “plenamente vinculada”. Segundo Daniel Peixoto, essa vinculação significa a ausência de discricionariedade em três aspectos: a) quanto à cobrança ou não do crédito; b) em relação ao procedimento; c) acerca do conteúdo do crédito tributário⁵³².

Para Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, a legalidade tributária estrita envolve toda a atividade da administração fazendária. Inexistiria, assim, qualquer espaço para atos discricionários⁵³³:

Além disso, a legalidade tributária envolve toda a atividade da administração fazendária, inclusive e, especialmente, o lançamento e a posterior cobrança do tributo. Por isso, é mais adequado identificá-la como princípio/regra da garantia da reserva absoluta de lei tributária, uma vez que é muito mais ampla que o princípio da legalidade e não admite qualquer ponderação com outros princípios, nem abre o menor espaço para atos discricionários. É importante perceber que a cobrança do tributo envolve, necessariamente, a sua não cobrança, ou seja, abrange a dispensa do seu pagamento em todas as suas formas: remissão, anistia e transação. [...] Fácil concluir, portanto, que a garantia da reserva absoluta de lei tributária somente se mostrará completa e eficaz a garantir um mínimo de segurança jurídica ao cidadão contribuinte, quando a hipótese de incidência do tributo prevista na lei não puder, de modo algum, ser alargada ou estreitada pelo seu aplicador. Desse

que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”

530 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 380-381.

531 “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

532 PEIXOTO, Daniel. *Competência administrativa na aplicação do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 158-192.

533 MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A medida provisória 899 e o princípio da legalidade tributária. *Revista Consultor Jurídico*, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/consultor-tributario-medida-provisoria-899-principio-legalidade-tributaria>>. Acesso em: 19/01/2019.

modo, a dispensa do pagamento do tributo, seja em razão de remissão, anistia ou transação, deve permanecer ao alcance de todos os que se encontrem na mesma situação, sem espaço para escolhas ou favorecimentos a critério da autoridade fiscal.

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim a vinculabilidade da cobrança faz com que a transação seja “indubitavelmente inaplicável na orbe da tributação”. É que a transação, por sua natureza, apenas pode ser efetivada por ato administrativo discricionário, o que seria incompatível com as premissas que regem a tributação, notadamente a vinculabilidade. A atividade vinculada, prevista no artigo 3º do CTN, “deflui de primados constitucionais, inexpressos embora, mas dotados de sobranceira magnitude”. Por isso ele defende a sua superioridade hierárquica em relação do disposto no artigo 171⁵³⁴:

Tecidas essas considerações, força é depreender que o art. 171 exprime antinomia verificada num mesmo plano normativo, pois o próprio Código Tributário Nacional erigiu como premissa maior o vector da vinculabilidade – art. 3º, cláusula derradeira -, não podendo, pois, infirmar aquele princípio por meio de outro preceptivo, a exemplo do ora examinado. Parafraseando Otto Bachoff, que admite a existência de normas constitucionais infraconstitucionais, em face do conflito insuperável entre a norma/princípio e a simples norma, quero crer que no plano complementar a situação é semelhante, porquanto o art. 171 – simples norma – abriga um grau de conflitância insuperável em relação ao art. 3º, este uma norma/princípio, a ponto de configurar uma ilegalidade interna, ou seja, no próprio Código Tributário.

Daí que o autor afirma que “o art. 171 abriga uma vitanda impropriedade, merecendo ser declarado ilegal e inconstitucional pelas Cortes Administrativas e Judiciais, enquanto o Congresso Nacional não fizer o que deve, ou seja, bani-lo do CTN”⁵³⁵.

Concordamos, porém, com Paulo de Barros Carvalho, quando afirma que a vinculação plena deve ser interpretada “sem o exagero que deflui do texto”⁵³⁶:

Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.

Conforme observa Helena Marques Junqueira, o conceito de tributo determina que a sua instituição deva ocorrer por meio de lei, enquanto o caráter

534 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Arts. 170 a 171. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998, p. 402-404.

535 JARDIM, *Comentários...*, cit., p. 404.

536 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, op. cit., p. 57.

plenamente vinculado da atividade de cobrança significa que ela deve ocorrer nos exatos termos determinados pela lei. Portanto, se é a própria lei que permite a transação, não há ofensa ao artigo 3º do Código⁵³⁷. Tampouco é óbice o disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN, já que a transação ocorre após o lançamento⁵³⁸.

Nessa linha, o próprio Hugo de Brito Machado já afirmou que não há conflito entre os artigos 3º e 171 do CTN. Como as normas possuem idêntica hierarquia, a aparente antinomia é solucionada pelo critério da especialidade, em razão do qual a norma especial prevalece sobre a geral. Nesse sentido, o artigo 171 contém uma previsão especial que excepciona, portanto, a regra geral⁵³⁹.

Dessa forma, a vinculabilidade a que se referem os artigos 3º e 142 não influenciam a possibilidade da transação. A autoridade pública não deixa de cobrar ou lançar o tributo na transação. Ela age nos estritos termos em que prevê a lei. Não há antinomia entre o artigo 171 e aqueles dispositivos. Mas ainda que houvesse, a questão se resolveria pelo critério da especialidade, já que todas as normas foram introduzidas na ordem jurídica pelo mesmo veículo.

A Constituição Federal, por outro lado, apenas exige a legalidade estrita no âmbito da instituição e majoração de tributos. Afora essas hipóteses, como no caso da transação, a lei tributária pode conferir discricionariedade normativa ou decisória à Administração Pública⁵⁴⁰. Nesse sentido, afirma Onofre Alves Batista Junior⁵⁴¹:

De fato, não existem barreiras constitucionais impeditivas para que sejam outorgadas legalmente à Administração Fiscal faculdades de disposição do crédito tributário, mas apenas alguns cuidados e limitações especiais. Não se admite que a Administração Fiscal, em homenagem ao princípio da tipicidade, possa, discricionariamente, fazer alterações nos critérios de “instituição” de tributos. Entretanto, criado o tributo, existente a obrigação ou o crédito tributário, é possível à lei abrir margens para que o Executivo possa celebrar transações. A isenção, por exemplo, traduz-se em norma de restrição a um dos aspectos da norma tributária, daí a necessária observância ao princípio da tipicidade, uma vez que se trata de norma de “instituição” do tributo. Já quanto à transação, a questão é diferente, pois não se trata de interferência na regra-matriz de incidência do tributo (norma de “instituição” de tributos), mas da possibilidade de a Administração celebrar transação que envolva crédito tributário já existente e

537 JUNQUEIRA, op. cit., p. 180.

538 OLIVEIRA, op. cit., p. 161-162.

539 MACHADO, *A Transação no Direito Tributário*, cit., p. 64.

540 A esse respeito, ver capítulo 3.4 e 3.7.

541 BATISTA JUNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 431-432.

constituído, e que observou, em sua instituição, o princípio da tipicidade.

Em suma, a vinculabilidade da tributação, que significa que as atividades administrativas mais importantes no âmbito tributário são preponderantemente vinculadas (artigo 3º e 142 do CTN), não constitui por si impedimento à realização da transação tributária. Na forma em que disciplinada no CTN, a transação tem, resumidamente, as seguintes características: a) reciprocidade de concessões em relação à obrigação tributária ou às penalidades; b) necessidade de previsão legal específica que estabeleça as condições em que ela é admissível e a autoridade competente para autorizá-la; c) terminativa de litígio judicial ou administrativo, não sendo admissível a modalidade preventiva; d) natureza contratual; e) hipótese de extinção da obrigação apenas em relação à parte do crédito que foi objeto de dispensa por parte da Administração; f) impossibilidade de revisão do seu conteúdo. A regulamentação do Código é, nessas condições, compatível com a Constituição.

Concluída a análise da disciplina do CTN, o capítulo seguinte versará sobre outros atos normativos infraconstitucionais que de alguma forma podem estar relacionados à transação tributária. Será examinada, nesta perspectiva, a Lei de Responsabilidade Fiscal, notadamente as suas exigências para os atos que importem em renúncia de receita, bem como a Lei Complementar 24/1975, que prevê a necessidade de convênio entre os Estados-membros para a transação que diga respeito ao ICMS. Ambas as normativas suscitam a necessidade de distinção entre transação tributária e benefício fiscal.

7 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E BENEFÍCIOS FISCAIS

7.1 A NÃO INCIDÊNCIA DO ARTIGO 14 DA LRF

Uma questão importante relacionada à transação tributária diz respeito à aplicabilidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101/2000. O dispositivo estabelece que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: a) demonstração pelo

proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais; b) medidas de compensação no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (§1º do artigo 14). Excetuam-se apenas as alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º⁵⁴², bem como o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (§ 3º do artigo 14).

Para a incidência da norma, é necessária a concessão ou ampliação de benefício ou incentivo de natureza tributária que implique renúncia de receita. O que diferencia o benefício do incentivo fiscal, segundo Betina Treiger Grupenmacher, é a existência de contrapartida por parte do beneficiário. Assim, “os incentivos fiscais veiculam exonerações tributárias totais ou parciais, vinculadas ao atendimento de uma contrapartida, pelo sujeito passivo da obrigação tributária”. A concessão do benefício fiscal, por outro lado, independe de uma contraprestação do beneficiário⁵⁴³.

Por outro lado, as renúncias de receita constituem exonerações fiscais concedidas em razão de interesse público diverso do arrecadatário. Nelas se compreendem as medidas que, por um lado, reduzem a arrecadação e, por outro, aumentam a disponibilidade econômica de certos contribuintes ou grupos que são favorecidos em relação à norma geral de tributação⁵⁴⁴.

Segundo Tathiane Piscitelli, a renúncia a que se refere a LRF não configura despesa em sentido estrito, pois não há dispêndio de dinheiro público. Trata-se, não obstante, de situação classificada como gasto tributário, pois implica a redução da

542 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...] IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

543 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*. IN: *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Almedina, 2012, p. 17.

544 BATISTA JÚNIOR, *Transações Administrativas...*, cit., p. 428.

receita a ser arrecadada, com nítido impacto orçamentário⁵⁴⁵. Em ambos os casos há diminuição da capacidade financeira do Estado, conforme explica Marcelo Guerras Martins⁵⁴⁶:

É preciso ter em mente que a renúncia de receita, em verdade, equivale a um gasto público (tax expenditure), uma vez que, em último grau, acarreta efeitos muito análogos ao de uma despesa pública. A diferença, em suma, reside no momento em que o tesouro público é afetado.

No caso da despesa, é *ex post*, isso é, recursos que antes adentraram nos cofres estatais saem. Na hipótese de renúncia, é *ex ante*, ou seja, a arrecadação não é plena em vista da renúncia operada. Porém, ao final, em ambos os casos há uma diminuição da capacidade financeira do Estado.

Diante desse quadro, é importante verificar se a transação do CTN constitui renúncia de receita, o que faria com que a ela se aplicassem as condições previstas no artigo 14 da LRF. Vale observar, de início, que a Lei não menciona expressamente a transação entre as medidas que configuram renúncia. Contudo, a lista por ela prevista é meramente exemplificativa. Estabelece-se que a renúncia compreende, além dos atos expressamente mencionados, “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto observa que a renúncia de receita “compreende um extenso elenco em aberto, dada a extrema dificuldade de se detectar expedientes imaginativos que reduzam a expectativa de arrecadação em troca de favores”⁵⁴⁷. A cláusula “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, segundo Marcelo Guerra Martins, configura uma “válvula de escape encontrada pelo legislador com a finalidade de dificultar eventual burla à maior rigidez imposta à renúncia de receita”⁵⁴⁸.

Para Hugo de Brito Machado, a transação tributária não configura renúncia de receita em razão do elemento literal e do elemento teleológico da norma. Quanto ao primeiro aspecto, a transação não está especificamente referida no § 1º do artigo 14 e não pode ser compreendida na expressão “outros benefícios”. Ela é um instituto

545 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Direito Financeiro*. São Paulo: Método, 2018, p. 101.

546 MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012/fev. 2013, p. 58.

547 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 14.

548 MARTINS, Marcelo Guerra, op. cit., p. 58.

previsto no CTN com suas características próprias, como a bilateralidade, e que a rigor não constitui propriamente um benefício⁵⁴⁹.

Em relação ao elemento teleológico, a transação visa ao encerramento de litígio, no qual o direito é controvertido. Já a norma do artigo 14 objetiva evitar que o legislador conceda benefícios a certos contribuintes sem justificativa razoável, de forma a fazer com que o Fisco não arrecade tributos indubitavelmente devidos. A sua finalidade não é fazer com que as lides tributárias sejam levadas até o fim. O autor ressalva a possibilidade de incidência do preceito na hipótese em que, a título de transação, conceda-se benefício equivalente a tratamento diferenciado, sem as características daquele instituto jurídico⁵⁵⁰.

Fábio Artigas Grillo também sustenta que a transação não implica renúncia de receita. Os fundamentos por ele apontados estão relacionados à interpretação restritiva do texto do artigo 14 da LRF e à bilateralidade inerente à transação⁵⁵¹:

O primeiro fundamento é de ordem interpretativa; vale dizer, a partir de uma interpretação sistemática restritiva, e aplicável à transação, na forma de interpretação exigida pelo regime jurídico administrativo, não se aplica a vedação do artigo 14, §1º, da LRF.

Suficiente a leitura de referido dispositivo normativo para que o intérprete perceba que, dentre as hipóteses nele listadas, não se encontra aquela atinente à transação tributária. É certo que lá se encontram alguns dos mecanismos conformadores da transação tributária, mas que, não se pode negar, também são modalidades específicas de extinção do crédito tributário listadas pelo artigo 156 do CTN.

Portanto, sob esse aspecto, meramente no contexto interpretativo da norma, que deve ser restritiva e não extensiva, ausente a concretização da hipótese legal da renúncia de receita. [...]

Existe um segundo aspecto insuperável quanto à inaplicabilidade desse dispositivo como impeditivo aos procedimentos de transação em matéria tributária. O sentido de renúncia de receita pública entabulado na previsão legal em comento, não guarda correspondência no sistema com o próprio conceito e natureza jurídica do instituto da transação.

Efetivamente, como decorrência direta da natureza jurídica bilateral da transação, tem-se como requisito essencial à sua validade jurídica a existência de concessões recíprocas, concretizadas pela declaração de vontade das partes relacionadas, na forma delimitada e condicionada pela lei. Se uma das partes renunciar em favor da outra, sem reciprocidade, não se qualifica o instituto da transação. [...]

Concordamos com o enfoque de ambos os autores. A transação é modalidade própria de extinção do crédito tributário prevista no artigo 171 do CTN e

549 MACHADO, *A Transação no Direito Tributário*, cit., p. 66.

550 MACHADO, *A Transação no Direito Tributário*, cit., p. 67.

551 GRILLO, op. cit., p. 198-200.

que poderia, portanto, ter sido expressamente incluída no elenco do artigo 14, fosse essa a intenção do legislador. Foram mencionados institutos como a isenção, a remissão e a anistia, mas não a transação. Parece claro que a intenção do legislador não foi abrangê-la.

A cláusula “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, conforme observa Diogo de Figueiredo Moreira Neto, resulta da dificuldade de identificação dos “expedientes imaginativos” utilizados pelo Poder Público. Objetiva-se, assim, abranger exonerações que sejam concedidas a título diverso da sua real denominação jurídica.

Além disso, conforme já se ressaltou no início deste trabalho, o aspecto que caracteriza a transação são as concessões mútuas. Sem que o sujeito passivo abra mão de algo, não há transação. A renúncia, por outro lado, consiste no mero “abandono ou desistência do direito que se tem sobre alguma coisa”⁵⁵². Essa unilateralidade é totalmente incompatível com a bilateralidade da transação.

Transação tributária, portanto, não constitui renúncia de receita para fins de incidência do artigo 14 da LRF. É evidente que há a incidência do preceito se a título de transação houver a mera concessão de benefício fiscal. O que importa é a natureza do ato e não a nomenclatura que lhe é atribuída. A necessidade de diferenciar a transação dos benefícios tributários também se relaciona a outra importante questão: a exigência de autorização prévia em convênio entre os Estados-membros para a concessão de exoneração relativa ao ICMS. O ponto será objeto do tópico seguinte.

7.2 A DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO PRÉVIA EM CONVÊNIO DE ICMS

Paulo de Barros Carvalho vislumbra um caráter nitidamente nacional⁵⁵³ no ICMS, que “não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia da norma desse imposto”. Dele

552 SILVA, De Plácido e, op. cit., p. 1.821.

553 Segundo afirma o autor (*Curso...*, cit., p. 237) e conforme já se expôs no capítulo 5.1, coexistem no nosso direito positivo o sistema nacional, o sistema federal, os sistemas estaduais e os sistemas municipais. O primeiro contém normas que valem indistintamente para todo o território brasileiro, enquanto o segundo contém normas exclusivas para a União. Há quantidade significativa de normas sobre ICMS que pertencem ao sistema nacional.

resulta que as pessoas políticas que detêm a competência para a sua instituição “não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os estritos termos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescreverem, por virtude dos mandamentos constitucionais”⁵⁵⁴.

Norma importante relacionada àquele caráter nitidamente nacional consta do artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal⁵⁵⁵. Segundo o dispositivo, a concessão ou a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS depende de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma regulada em lei complementar. A regra objetiva essencialmente evitar a “guerra fiscal” entre os Estados da Federação, conforme explica Luís Eduardo Schoueri⁵⁵⁶:

[O ICMS] é um imposto estadual, mas cuja base é o consumo. Ora, se o mercado é nacional, a existência de um imposto estadual sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações exige especial cuidado.

Afinal, sem entrar nos detalhes do imposto, basta considerar que aos Estados não é dado diferenciar os produtos que sejam comercializados em seu território em função de sua procedência ou destino (artigo 152 da Constituição Federal). Evidencia-se, assim, os riscos a que se submete o próprio mercado nacional se um produto, em transação interestadual, vier com carga tributária inferior àqueles produzidos no próprio mercado destinatário. Instaura-se a guerra fiscal e corrompe-se a própria federação.

Este risco não passou despercebido pelo Constituinte. Viu ele que seria necessário um mecanismo para impedir que um Estado, unilateralmente, concedesse favores fiscais a seus produtores, dando-lhes indevida vantagem competitiva em suas transações interestaduais.

A Constituição de 1967, com a redação da Emenda 01/1969, já estabelecia que “as isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar” (artigo 23, § 6º). A regulamentação foi realizada pela Lei Complementar 24/1975, recepcionada pela Constituição de 1988⁵⁵⁷.

554 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 238-239.

555 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

556 SCHOUERI, op. cit., p. 129.

557 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 240.

Embora a Constituição de 1967 mencionasse apenas isenções – o texto constitucional atual alude a isenções, incentivos e benefícios fiscais –, o artigo 10 da LC 24/1975 prevê a necessidade de convênio para a hipótese de transação tributária:

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

A transação tributária não configura isenção, tampouco benefício ou incentivo fiscal. Os benefícios e incentivos fiscais são exonerações tributárias⁵⁵⁸ nas quais há “tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção”⁵⁵⁹. Quanto à isenção, ela é prevista no artigo 175, I, do CTN como forma de exclusão do crédito tributário e consiste em uma regra de estrutura⁵⁶⁰ que suprime parcialmente um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência. Na isenção do IPI de determinados produtos produzidos na Zona Franca de Manaus, por exemplo, ocorre a supressão parcial do critério espacial do antecedente normativo⁵⁶¹.

Já a transação é caracterizada por concessões mútuas e é prevista no CTN como forma de extinção do crédito tributário (artigo 156, III). Nela o sujeito passivo abre mão de algo com o objetivo de extinguir o litígio e a obrigação tributária. Essa bilateralidade associada à extinção da obrigação a diferencia da isenção e das exonerações tributárias.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou nesse exato sentido. Na ADI 2.401, decidiu-se que a transação relativa a ICMS independe de autorização em convênio, pois ela não se confunde com benefício fiscal. Assim o Tribunal, ao julgar

558 O que diferencia ambos os institutos, conforme se expôs no tópico anterior, é a vinculação a uma contrapartida por parte do beneficiário, que existe no incentivo mas não no benefício. Nesse sentido: GRUPENMACHER, Incentivos..., cit., p. 17.

559 MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. IN: *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Hugo de Brito Machado (Coord.) São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 618.

560 É possível diferenciar as regras de estrutura das regras de comportamento. Segundo Paulo de Barros Carvalho (*Curso...*, cit., p. 477), as regras de comportamento são aquelas que se dirigem diretamente à conduta das pessoas. Já as regras de estrutura “prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)”. Dessa forma, “nas regras de conduta, o conseqüente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada”.

561 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso...*, cit., p. 477-478.

medida cautelar, rejeitou a alegação de que lei do Rio Grande do Sul que previa a transação tributária violava o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF⁵⁶²:

O caput e os §§ 1º, 2º e 3º do art. 131, por sua vez, são tidos por ofensivos aos princípios da razoabilidade e da eficiência, por autorizarem a redução de multa nas circunstâncias descritas, além de encerrarem benefício fiscal não previsto em lei específica, como exigido no art. 150, § 6º, da CF e, no que concerne ao ICMS, favor fiscal não autorizado em Convênio.

Patente, entretanto, que a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado nem a autorização em Convênio.

A transação, por outro lado, implica, sempre, a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançado na via judicial.

A medida cautelar, neste aspecto, foi confirmada pelo Tribunal em 20/09/2019⁵⁶³:

No caso dos autos, verifica-se que a lei gaúcha lançou mão do instituto da transação para pôr fim aos litígios judiciais envolvendo créditos tributários. Assim, conforme o referido instrumento, que necessariamente envolve concessões mútuas de ambas as partes, as disposições contidas na lei não se equiparam a benefício fiscal, principalmente no que diz respeito à redução da multa tributária, que possui um caráter acessório.

Assim, adoto as razões de decidir apresentadas no julgamento cautelar, no sentido de declarar que as normas em comento não violam o texto constitucional.

Dessa forma, o artigo 10 da LC 24/1975, na parte em que estabelece que a transação relativa a ICMS depende de convênio, é inconstitucional por ofensa ao artigo 23, § 6º, da Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda Constitucional 01/1969. O preceito é também incompatível com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição de 1988.

De qualquer forma, considerando que ainda não houve a declaração de inconstitucionalidade parcial do artigo 10 da LC 24/1975, serão analisados os convênios relativos à transação tributária que com base nele foram firmados.

Sobre o assunto, importa observar inicialmente que os atos a que se refere o citado artigo 10 são nominados pela doutrina de convênios autorizativos, pois eles conferem uma faculdade à pessoa política. Assim, o convênio estabelece as

562 ADI 2.405 MC, Relator Carlos Britto, Relator para acórdão Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, DJ 17/02/2006.

563 ADI 2.405, Relator Alexandre da Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, DJe-215, de 03/10/2019.

condições gerais nas quais é possível que os entes, unilateralmente, concedam os benefícios nele previstos⁵⁶⁴.

As normas relacionadas à transação tributária constam do Convênio ICM 24/1975⁵⁶⁵, que “estabelece condições gerais para concessão de moratória, parcelamento, ampliação de prazo de pagamento, remissão, anistia e transação”, e do Convênio ICMS 33/2000⁵⁶⁶, que “autoriza os Estados e o Distrito Federal a celebrar transação, a não constituir crédito ou a desconstituí-lo, nos casos e condições que menciona”⁵⁶⁷.

A cláusula 5ª do Convênio ICM 24/1975 prevê que a transação é permitida “somente em casos excepcionais, de que não resulte dispensa do imposto devido”, ressalvada a possibilidade de transação em condições mais favoráveis desde que haja autorização em Convênio específico (artigo 1º, parágrafo único).

Já o Convênio ICMS 33/2000 estabelece que os Estados e o Distrito Federal ficam autorizados a celebrar transação que importe em extinção de crédito tributário, a não constituir crédito tributário ou a desconstituí-lo, sempre que o litígio envolva matéria tributária objeto de reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça ou de decisão proferida por pelo menos dois terços dos membros do Plenário do Supremo Tribunal Federal, definitivas de mérito e desfavoráveis ao sujeito ativo (*caput* da cláusula primeira).

O Convênio também prevê que, no caso de litígio judicial, a celebração fica condicionada à renúncia a eventual direito a verbas de sucumbência, responsabilizando-se ainda o sujeito passivo pelo pagamento das custas e demais ônus processuais (parágrafo único da cláusula primeira).

Dessa forma, os convênios atualmente em vigor permitem a transação quando não houver dispensa do imposto ou quando o litígio envolver jurisprudência desfavorável ao sujeito ativo. Essa normativa é contudo irrelevante. É prescindível autorização prévia em convênio para a celebração de transação tributária, já que ela não se confunde com isenção, incentivo ou benefício fiscal. Aqui se aplica a mesma

564 SANTOS, op. cit., p. 344.

565 BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *CONVÊNIO ICM 24/75*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV024_75>. Acesso em: 31/01/2020.

566 BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *CONVÊNIO ICMS 33/00*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2000/CV033_00>. Acesso em: 31/01/2020.

567 O Convênio 25/1975 foi prorrogado por prazo indeterminado pelo Convênio 151/1994. Já o Convênio 33/2000 foi prorrogado até 31/10/2020 pelo Convênio 133/2019.

ressalva já realizada no tópico anterior. É a natureza do ato que revelará se ele se trata de genuína transação ou de isenção, incentivo ou benefício fiscal.

Com isso se conclui a análise dos principais aspectos jurídicos relacionados à transação tributária. O instituto em um momento foi analisado em face da Constituição Federal, com o escopo de verificar as principais condicionantes constitucionais à transação. Então foi examinada a aplicabilidade da normatização do Código Tributário Nacional no contexto do federalismo brasileiro. Em seguida foi estudada a disciplina do CTN acerca da transação tributária. Então se analisou a incidência do artigo 14 da LRF às transações tributárias e a necessidade de autorização prévia em convênio para aquelas que envolvam ICMS. O último capítulo do trabalho será dedicado à análise de um ato normativo que recentemente previu e disciplinou a possibilidade de transação: a Lei 13.988/2020. Objetiva-se com isso aplicar as noções jurídicas que foram desenvolvidas nos capítulos precedentes a um ato normativo específico.

8 A LEI 13.988/2020

8.1 O CONTEXTO EM QUE EDITADA A LEI 13.988/2020

Ainda é tímida a quantidade de leis de transação tributária em vigor, embora o instituto já esteja previsto no Código Tributário Nacional desde 1966. Os municípios, neste aspecto, estão muito mais avançados que os Estados⁵⁶⁸. Conforme estudo realizado em 2018 no âmbito Faculdade de Direito da Faculdade Getúlio Vargas de São Paulo, apenas 22,22% dos Estados haviam editado leis de transação tributária. Nos municípios com mais de 500 mil habitantes, aquele percentual era de 61,70%⁵⁶⁹.

Quanto às leis estaduais, a maioria basicamente reproduz o disposto no artigo 171 do CTN. No âmbito dos municípios, destacaram-se as leis de Campo Grande, Campinas e Rio de Janeiro, nas quais as hipóteses em que se possibilitava

568 GRUPENMACHER, *Uma nova era nas relações entre o fisco e os contribuinte*, cit.

569 MACITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos; FUNAGOSHI, Caristina Mari. *Jota*. A realidade da transação tributária no Brasil. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em: 10/10/2019. O estudo foi realizado pelo grupo de pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em matéria tributária” do núcleo do mestrado profissional da Faculdade de Direito da FGV-SP, coordenado pelas professoras Tathiane dos Santos Piscitelli, Andréa Mascitto e Priscila Faricelli.

a transação estavam relacionadas a dúvida na interpretação da lei, incerteza na aplicação de penalidades e matérias nas quais era improvável o êxito judicial da Fazenda⁵⁷⁰.

No âmbito federal o Poder Executivo apresentou em 20/04/2009 o Projeto de Lei 5.082/2009, elaborado a partir de anteprojeto de autoria de Heleno Torres e Luís Inácio Adams e que ficou conhecido como Lei Geral de Transação Tributária. O projeto, contudo, não foi até o momento votado pelo Plenário da Câmara dos Deputados, apesar de ter provocado importantes discussões acadêmicas⁵⁷¹.

Em 16/10/2019 o Presidente da República editou a Medida Provisória 899, conhecida por “MP do contribuinte legal”. Resultado de proposta conjunta do Ministério da Economia e da Advocacia-Geral da União, ela dispôs sobre a transação tributária no âmbito federal. A Comissão Mista do Congresso Nacional que a apreciou recebeu 220 emendas, realizou audiência pública em 13/02/2020 e alterou o texto em certos aspectos, o que originou o Projeto de Lei de Conversão 02/2020⁵⁷². O Congresso manteve as ideias básicas da proposição e aprimorou alguns pontos do texto. O projeto foi sancionado e originou a Lei 13.988, de 14 de abril de 2020.

Enquanto vigente a medida provisória, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a regulamentou por meio da Portaria 12.616/2019 e expediu o Edital de transação por adesão n. 01/2019. Com a conversão da MP em Lei, a PGFN editou a Portaria 9.917/2020 para substituir a portaria precedente e publicou o Edital n. 03/2020, que prorrogou o prazo para a adesão à transação de que tratava o edital anterior. Além disso, foram expedidas as Portarias 7.820/2020 e 9.924/2020, que disciplinaram a intitulada “transação extraordinária”, destinada especificamente ao enfrentamento das consequências decorrentes da pandemia da COVID-19.

Os principais aspectos da Lei 13.988/2020 serão a seguir analisados, com o objetivo de demonstrar uma aplicação prática das noções que foram desenvolvidas nos capítulos precedentes.

8.2 ASPECTOS GERAIS DA LEI 13.988/2020

⁵⁷⁰ Ibid.

⁵⁷¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *PL 5082/2009*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 29/01/2020.

⁵⁷² BRASIL. Congresso Nacional. *Medida Provisória n° 899, de 2019 (Contribuinte Legal)*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>>. Acesso em: 13/05/2020.

A Lei 13.988/2020 dispõe sobre “os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária” (artigo 1º). O âmbito de incidência da lei, portanto, abrange os créditos tributários e não tributários da União, suas autarquias e fundações. Quanto aos tributários, a lei genericamente estabelece que a transação será realizada nos termos do art. 171 do CTN, mas não há disciplina diferenciada em relação aos créditos não tributários.

A celebração da transação é inserida no âmbito do juízo de conveniência e oportunidade da União (artigo 1º, § 1º). Essa circunstância está em harmonia com o caráter facultativo a que se refere o artigo 171 do CTN, segundo o qual a lei de transação conferirá uma faculdade aos sujeitos da relação tributária (a lei pode *facultar*). Assim, à legalidade se soma o elemento da vontade, como pressuposto da transação⁵⁷³. Vale lembrar a ausência de impedimento constitucional a que lei confira margem de discricionariedade razoável para que a Administração Pública transacione. Trata-se de matéria submetida ao regime da legalidade simples⁵⁷⁴.

Prevê-se, como requisito para a transação, que ela deve atender ao interesse público, circunstância que deve ser objeto de motivação (artigo 1º, § 1º). De fato, o atendimento ao interesse público é uma das mais importantes limitações constitucionalmente impostas à transação em matéria tributária, conforme se demonstrou no capítulo 2. É o interesse público, aferido no caso concreto, que limita a discricionariedade decisória do administrador. Está também adequada a exigência de motivação, requisito que permite o controle dos atos administrativos, observado que apenas escolhas incompatíveis com o ordenamento jurídico devem ser invalidadas⁵⁷⁵.

Além disso, a Lei 13.988/2020 estabelece que devem ser observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos, da eficiência e da publicidade (artigo 1º, §2º). É certo que esses princípios – e a Constituição de forma geral –

573 Sobre o assunto, ver capítulo 6.3.

574 Sobre o assunto, ver capítulo 3.4 e 3.7.

575 A esse respeito, ver capítulo 2.

devem ser observados durante toda a atuação da Administração Pública. Não poderia ser diferente por ocasião da celebração de transações.

A nosso ver, os princípios que influenciam de forma mais direta a transação são os da supremacia e indisponibilidade do interesse público (mencionado de forma apartada no artigo 1º, § 1º da Lei 13.988/2020), o da igualdade (citado em primeiro lugar no seu artigo 1º, § 2º) e o da legalidade (que se pretende atender justamente por meio da edição da Lei).

Pelos termos em que redigido o texto da Lei 13.988/2020, evidencia-se que a transação tem natureza de contrato. Utilizam-se repetidamente expressões como “proposta de transação”, “proposta de transação aceita” e “aceitação da transação”. A proposta e o aceite constituem justamente etapas de formação dos contratos⁵⁷⁶. Conforme se expôs no capítulo 6.6, é o acordo de vontades a característica que essencialmente diferencia o contrato do ato jurídico em sentido estrito. De fato, a transação tributária pressupõe a composição de vontades entre os sujeitos da relação tributária, que fazem mútuas concessões.

São três as modalidades de transação previstas na Lei 13.988/2020: a) transação na cobrança da dívida ativa; b) transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; c) transação no contencioso tributário de pequeno valor. O primeiro capítulo da lei trata de disposições gerais aplicáveis às três modalidades, ao que se seguem capítulos específicos destinados a cada uma delas.

Em linhas gerais, a transação na cobrança da dívida ativa se aplica aos créditos inscritos em dívida ativa e não pagos pelo devedor. É possível a concessão de descontos nessa modalidade de transação apenas em relação aos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, que estão associados a uma situação de crise econômico-financeira do sujeito passivo. O percentual do desconto e o prazo de pagamento são calculados de acordo com a sua capacidade de pagamento. Já a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica é voltada aos grandes litígios tributários, tanto no âmbito administrativo como no judicial, que são típicos da complexidade da legislação tributária. A transação no contencioso tributário de pequeno valor, por sua vez, é aplicável aos créditos de até 60 salários mínimos de pessoas físicas, microempresas

⁵⁷⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos*. v. 3. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 120-122.

e empresas de pequeno porte. Por meio dela se pretende reverter os custos da cobrança em benefícios para ambas as partes e solucionar o problema relacionado à disseminação de pequenas demandas.

O modelo foi em certa medida inspirado no instituto do *Offer in Compromise* do direito americano, previsto na Seção 7122 do *United States Code*⁵⁷⁷, especialmente no que diz respeito à primeira modalidade de transação⁵⁷⁸. Nos Estados Unidos o contribuinte pode propor a transação ao Fisco, oferecendo o pagamento em dinheiro por valor inferior ao do débito originário, em três hipóteses: a) quando não tiver bens e renda suficientes para o pagamento da totalidade da dívida, caso em que a proposta deve estar baseada no que a Receita (*Internal Revenue Service*) considera que é a sua real capacidade de pagamento (*doubt as to collectibility*)⁵⁷⁹; b) quando tiver dúvida legítima acerca da existência do débito ou do respectivo montante, que pode decorrer, por exemplo, de possível erro na interpretação da lei ou na análise dos fatos (*doubt as to liability*)⁵⁸⁰; c) por razões de equidade ou de política pública, relacionadas a circunstâncias excepcionais (*effective tax administration*)⁵⁸¹.

A primeira hipótese (dúvida quanto à capacidade de pagamento do contribuinte) inspirou, em considerável medida, a modalidade de transação na cobrança da dívida ativa. A segunda hipótese (dúvida quanto à existência ou ao valor do débito) tem alguma semelhança com a modalidade de transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, embora o requisito relacionado à disseminação e relevância da controvérsia seja peculiar ao caso brasileiro. A hipótese remanescente (efetividade da administração tributária) não foi refletida na Lei 13.988/2020, que, no entanto, inovou ao prever a transação no contencioso tributário de pequeno valor. A lei brasileira tem as suas características e peculiaridades próprias e está longe de ser uma cópia do *Offer in Compromise*, mesmo naquela primeira hipótese em que há maior semelhança entre os modelos.

577 ESTADOS UNIDOS. House of Representatives. *United States Code*. Disponível em: <<https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleF&edition=prelim>>. Acesso em: 11/05/2020.

578 BRASIL. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16/01/2020.

579 ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Form 656 Booklet. Offer in Compromise*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>>. Acesso em: 22/05/2020.

580 ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Form 656-L: Offer in Compromise (Doubt as to Liability)*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656l.pdf>>. Acesso em: 22/05/2020.

581 ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Form 656 Booklet. Offer in Compromise*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>>. Acesso em: 22/05/2020.

Na transação na cobrança da dívida ativa, o acordo pode ocorrer por adesão ou decorrer de proposta individual. Nas duas outras modalidades, apenas é possível o formato de adesão. A União propõe o acordo, na transação por adesão, mediante a expedição de edital, no qual são fixadas todas as condições da proposta, que é dirigida a todos os devedores que satisfaçam os respectivos requisitos. A adesão por parte do sujeito passivo implica a aceitação daquelas condições. Já a transação individual pode decorrer de proposta formulada pelo sujeito passivo ou de proposta da União dirigida a um devedor específico. Havendo consenso, o acordo é formalizado em termo de transação. A Portaria 9.917/2020 da PGFN restringiu a possibilidade de transação individual a determinadas hipóteses, como débito superior a 15 milhões de reais, conforme será detalhado no tópico seguinte.

Em qualquer modalidade, a transação está condicionada à assunção dos seguintes compromissos mínimos pelo devedor: a) não utilizar a transação de forma abusiva, para limitar, falsear ou prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; b) não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, direitos e valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos; c) não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei; d) desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais eles se fundem; e) renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito (artigo 487, III, “c”, do CPC).

Nota-se que apenas os dois últimos compromissos podem ser classificados como concessões, pois são os únicos que dizem respeito à pretensão do sujeito passivo. Outra concessão evidente do contribuinte consiste no próprio adimplemento (ao menos parcial) do débito, ao que antes ele havia resistido. Já as concessões que podem ser realizadas por parte da Fazenda envolvem descontos e benefícios relacionados ao prazo e à forma de pagamento. Elas variam conforme a modalidade de transação e serão detalhadas nos tópicos seguintes.

A Lei 13.988/2020 vedou, em qualquer modalidade de transação, o acordo que envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica, e a redução de

multas de natureza penal. A primeira proibição foi incluída no Congresso Nacional e ainda não é aplicável, ante a ausência de lei que defina devedor contumaz. Segundo consta do Parecer da Comissão Mista, não haveria como resolver “questão tão espinhosa” no exíguo prazo para debater e aprovar o texto da medida provisória. Naquele parecer se menciona a tramitação do Projeto de Lei 1.646/2019, de autoria do Poder Executivo, que estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz⁵⁸².

A vedação é adequada. A figura do devedor contumaz é associada ao contribuinte que, de forma intencional e reiterada, deixa de adimplir com as suas obrigações tributárias apesar de possuir capacidade de pagamento, com o objetivo de se financiar por via oblíqua com o dinheiro público. Trata-se de prática nociva que implica a concorrência desleal com os contribuintes que agem em conformidade com a lei. Não há como compatibilizar a concessão de descontos ao devedor contumaz com o princípio da isonomia, que exige um vínculo de correlação lógica entre o fator de discriminação e o tratamento diferenciado e a compatibilidade desse vínculo com os valores constitucionais. Com o devedor contumaz, assim como nos demais casos em que é vedada a transação, o artigo 14 da Portaria 9.917/2020 prevê a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual, regulamentado pela Portaria 742/2018 – PGFN.

A segunda vedação abrange apenas as multas penais. Assim, as demais multas, até mesmo as agravadas ou qualificadas, podem ser incluídas no acordo. A redação originária da MP 899/2019 continha a proibição de que a transação envolvesse certas multas tributárias qualificadas por circunstâncias agravantes (artigo 5º, § 2º, II). A vedação foi suprimida no Congresso Nacional, ante a compreensão de que a prática do fato qualificador pode decorrer justamente da complexidade da legislação tributária. Também se objetivou conferir maior efetividade ao instituto, pois a vedação implicaria a impossibilidade de transação com contribuintes com dívidas significativas⁵⁸³.

A Lei 13.988/2020 também contém duas vedações condicionadas. Proibiu-se a concessão de descontos em créditos relativos ao Regime Especial Unificado de

582 BRASIL. Congresso Nacional. *Parecer (CN) n. 1, de 2020*. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em 13/05/2020

⁵⁸³ Ibid.

Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa, e de créditos relativos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador.

Quanto aos débitos do Simples, a exigência de lei complementar nacional resulta da necessidade de respeito ao pacto federativo, já que o sistema abrange o ICMS, tributo estadual, e o ISS, imposto municipal (artigo 13, VII e VIII, da LC 123/2006). Dois projetos de lei complementar foram apresentados com essa finalidade. Um deles, de autoria Relator da Comissão Mista, foi submetido à Câmara dos Deputados, e o outro foi apresentado ao Senado Federal pelo Presidente daquela Comissão. Objetivou-se que a proposição mais adiantada seja levada à sanção⁵⁸⁴.

O Conselho Curador é o órgão a quem compete estabelecer as diretrizes e os programas de alocação de todos os recursos do FGTS e acompanhar e avaliar a sua gestão econômica e financeira (artigo 5º, I e II, da Lei 8.036/1990). Daí que se justifica a necessidade de sua anuência para a transação que envolva os respectivos créditos. A Lei 13.988/2020, contudo, previu que se configurará a sua autorização tácita se não houver rejeição expressa e motivada no prazo de 20 dias úteis contados da comunicação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da abertura do edital para adesão ou da proposta de transação individual (artigo 5º, § 3º). A solução conferida pela Lei parece adequada pois, de um lado, preserva as competências do Conselho Curador e, de outro, impede que a demora no procedimento de autorização inviabilize a transação.

As reduções oferecidas em edital não podem ser cumuladas com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos pela proposta de transação (artigo 5º, § 1º). Por outro lado, a proposta de transação e a sua eventual adesão não autorizam a restituição ou a compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos anteriores (artigo 7º).

A lei previu os casos de rescisão da transação e estabeleceu que o termo do acordo pode prever hipóteses adicionais (artigo 4º, *caput*). São as seguintes as hipóteses legais: a) a inobservância das disposições da Lei 13.988/2020, do edital ou o descumprimento das condições, cláusulas ou compromissos assumidos; b) vício no

⁵⁸⁴ BRASIL. Congresso Nacional. Parecer (CN) n. 1, de 2020. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em 13/05/2020.

próprio processo de formação do acordo, consistente na ocorrência de dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito, prevaricação, concussão ou corrupção passiva; c) a constatação de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração; d) a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente.

Assim, não é possível a rescisão fora das hipóteses previstas em lei ou no termo do acordo. A transação configura ato jurídico perfeito, nos termos do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, e não pode, portanto, ser posteriormente violada⁵⁸⁵.

A Lei 13.988/2020 estabelece que os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem (artigo 29). A norma vai ao encontro do disposto no artigo 184 do CPC⁵⁸⁶ e no artigo 40 da Lei 13.140/2015 – Lei de Mediação⁵⁸⁷, que também preveem a necessidade de dolo ou fraude por parte do advogado público (CPC) e dos servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição (Lei de Mediação) para que seja possível a sua responsabilização.

É evidente que os advogados públicos e demais agentes que participam do processo de composição do conflito necessitam de um mínimo de segurança jurídica para que possam agir de forma proativa e buscar a solução que melhor atenda ao interesse público. Não são poucos os casos verificados ao longo dos últimos anos de agentes públicos demandados de forma absolutamente injusta e desmotivada em procedimentos iniciados pelos órgãos de controle. Esse cenário apenas estimula a Administração a simplesmente dizer “não” ao administrado e seguir até as últimas instâncias do Poder Judiciário sem dialogar ou conceder. Se é errado dizer “sim” ou negociar, não se pode esperar postura diversa.

585 Sobre o assunto, v. capítulo 6.8.

586 “Art. 184. O membro da Advocacia Pública será civil e regressivamente responsável quando agir com dolo ou fraude no exercício de suas funções.”

587 “Art. 40. Os servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição extrajudicial do conflito, somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou criminalmente quando, mediante dolo ou fraude, receberem qualquer vantagem patrimonial indevida, permitirem ou facilitarem sua recepção por terceiro, ou para tal concorrerem.”

A norma abrange tanto a responsabilidade civil como a administrativa, já que o texto legal não faz qualquer distinção entre ambas. A responsabilidade penal, por sua vez, depende da prática do fato descrito no tipo penal e, em regra, apenas pode ocorrer na modalidade dolosa (artigo 18, parágrafo único, do Código Penal). A ação ou omissão em questão, que poderia gerar a responsabilização, é aquela realizada durante o processo de composição do conflito tributário, abrangendo a própria celebração da transação e os atos a ela relacionados. Nos exatos termos em que prevê o dispositivo legal, a responsabilidade depende da existência de dolo ou fraude (afastada, portanto, a modalidade culposa) e do intuito de obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Para finalizar esse tópico, é importante observar os propósitos da Lei 13.988/2020. Na exposição de motivos da medida provisória que a originou⁵⁸⁸, mencionam-se a maior efetividade na recuperação da dívida ativa, a redução da excessiva litigiosidade, o aumento da eficiência da Administração Tributária e a correspondente redução dos custos, a diminuição do estoque dos créditos classificados como irrecuperáveis e de difícil recuperação, o esvaziamento da prática nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, o afastamento do modelo que considera exclusivamente o interesse privado e a aproximação com a diretriz alinhada à justiça fiscal e ao interesse público, o tratamento correto dos contribuintes que não possuem capacidade de pagamento ou que foram autuados pela complexidade da legislação que permitia mais de uma interpretação razoável e o incremento da arrecadação estimado em R\$ 1,425 bilhão em 2019, R\$ 6,384 bilhões em 2020 e R\$ 5,914 bilhões em 2021. Nesse sentido, cita-se trecho da exposição de motivos⁵⁸⁹:

2. As alterações propostas visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, do disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional e de disposições que viabilizem a autocomposição em causas de natureza fiscal, contexto esse que tem, respectivamente, impedido maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com consequente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal.
3. A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados

588 BRASIL. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16/01/2020.

589 Ibid.

como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do "Offer in Compromise", praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público. Ressalta-se, inclusive, que a proposta decorre do amadurecimento de debates e estudos já objeto de outras proposições, em especial os Projetos de Lei n. 10.220, de 2018 e n. 1.646, de 2019, onde as potencialidades do instituto foram evidenciadas. De outro lado, conforme estudos realizados pela PGFN, os parcelamentos extraordinários, além dos seus efeitos deletérios, sequer atingem com efetividade a carteira de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, principais destinatários da proposição, que perfazem cerca de R\$ 1,4 trilhão de reais, montante superior à metade do estoque da Dívida Ativa da União.

6. Em ambos os modelos a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatário, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

São esses os aspectos gerais da Lei 13.988/2020. Os tópicos seguintes versarão sobre as modalidades específicas de transação por ela estabelecidas.

8.3 TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

A transação na cobrança da dívida ativa pode ocorrer por meio de adesão, realizada exclusivamente por meio eletrônico, ou decorrer de proposta individual da União ou do devedor. A representação da União varia conforme o crédito envolvido. A transação é proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no caso de créditos tributários da administração direta (artigo 12 da LC 73/1993), pela Procuradoria-Geral Federal em relação aos créditos tributários e não tributários das autarquias e fundações (artigo 10 da Lei 10.480/2002) ou pela Procuradoria-Geral da União no caso de créditos não tributários da administração direta (artigo 9º da LC 73/1993 e artigo 23, II, "c", do Decreto 7.392/2010). Essa é a única modalidade de

transação que pode envolver créditos não tributários e a única em que pode ocorrer a formulação de propostas individuais.

Não se prevê como requisito da transação a existência de processo contencioso administrativo – caracterizado pela impugnação ou reclamação do sujeito passivo – ou ação judicial. É necessário, porém, que o crédito esteja inscrito em dívida ativa, com exceção daquele sob a responsabilidade da Procuradoria-Geral da União, que não tem natureza tributária (artigos 10, *caput*, e 11, § 2º, IV). Dessa forma, na perspectiva da Lei 13.988/2020 o litígio exigido pelo artigo 171 do CTN é caracterizado, nessa modalidade de transação, pela inscrição do crédito tributário em dívida ativa. O não pagamento do crédito cobrado pela União já configura a resistência do contribuinte à pretensão da administração tributária.

Nessa modalidade, a Lei 13.988/2020 prevê que o acordo pode contemplar os seguintes benefícios, cumulativos ou não: a) descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; b) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; c) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições (artigo 11).

Por vedação expressa da Lei 13.988/2020, o desconto, nessa modalidade de transação, não pode incidir sobre o montante principal do crédito, assim entendido como o seu valor originário. Trata-se de opção do legislador, mas não haveria, em tese, óbice jurídico a que a lei permitisse o desconto sobre o valor principal. A justificativa para a vedação, que vem desde o texto originário da MP 899/2019, é bastante razoável. Pretendeu-se assegurar a isonomia em relação aos contribuintes que adimplem pontualmente suas dívidas e evitar um desincentivo ao pagamento espontâneo do débito⁵⁹⁰. Nas demais modalidades de transação não há semelhante proibição.

O desconto sobre os acessórios da dívida, nessa modalidade, apenas pode ocorrer quanto aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação. Para as demais dívidas apenas podem ser realizadas as outras concessões, relacionadas ao prazo, à forma de pagamento, às garantias e às constrições. Ou seja, todos os créditos

590 Nesse sentido foi a afirmação do Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e FGTS, Cristiano Neuenschwander Lins De Moraes, na audiência pública promovida pela Comissão Mista do Congresso Nacional em 13/02/2020 para debater o texto da MP 899/2019. A gravação da sessão está disponível no canal da TV Senado no *youtube*: < <https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17/05/2020.

inscritos em dívida ativa podem ser objeto da transação tributária, mas o desconto apenas é possível em relação àqueles considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

A Lei delega ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional o estabelecimento de critérios para a aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, mas desde logo estabelece que são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação os débitos das empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial e falência (artigo 11, § 5º).

Ao regulamentar a Lei, a Portaria 9.917/2020 da PGFN⁵⁹¹ prevê que a classificação dos créditos conforme a sua recuperabilidade deverá observar a capacidade de pagamento do sujeito passivo. A classificação recebeu a seguinte nomenclatura: créditos tipo A (alta perspectiva de recuperação), créditos tipo B (média perspectiva de recuperação), créditos tipo C (difícil recuperação) e créditos tipo D (irrecuperáveis).

A situação econômica do sujeito passivo, segundo a Portaria 9.917/2020, será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órgãos da Administração Pública (artigo 19). A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa, no prazo de cinco anos, sem descontos (artigo 20, *caput*). O prazo de cinco anos, que a portaria elegeu como parâmetro, é aquele relativo ao parcelamento ordinário dos créditos da União (artigos 10 e 37-B da Lei 10.522/2002).

Assim, se for verificado que o sujeito passivo tem condições de realizar o pagamento no prazo do parcelamento ordinário, o crédito não é considerado irrecuperável ou de difícil recuperação. Nesse caso, a transação não pode envolver a concessão de descontos. Na hipótese em que a capacidade de pagamento não seja

591 A Portaria 9.917/2020 – PGFN é aplicável aos créditos sob a responsabilidade da PGFN, que são os créditos tributários da administração direta (artigo 73 da Lei Complementar 73/1993). A regulamentação da Lei compete ao Advogado-Geral da União quanto à dívida cobrada pela Procuradoria-Geral Federal (créditos das autarquias e fundações públicas, independentemente da natureza) e pela Procuradoria-Geral da União (créditos não tributários da administração direta). A regulamentação por parte da AGU ainda não foi realizada. No entanto, considerando que mais de 90% dos créditos das autarquias e fundações não têm natureza tributária, percebe-se a transação tributária ficará na grande maioria dos casos a cargo da PGFN.

suficiente para a liquidação integral do passivo fiscal em cinco anos, os prazos e os descontos são graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos (artigo 20, parágrafo único, da Portaria 9.917/2020). Esse critério de concessão de descontos em conformidade com o cálculo da capacidade de pagamento (*ability to pay*) vem do instituto do *Offer in Compromise* do direito estadunidense.

Independentemente da aferição da capacidade de pagamento, a Portaria qualifica como irrecuperáveis alguns créditos em razão de circunstâncias objetivas do próprio crédito ou do seu titular. São os seguintes créditos: a) inscritos há mais de quinze anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade; b) cuja exigibilidade esteja suspensa por decisão judicial há mais de dez anos (artigo 151, IV e V, do CTN); c) de titularidade de devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial, em intervenção ou liquidação extrajudicial; d) de titularidade de pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ esteja baixada por inaptidão, por inexistência de fato, por omissão contumaz, pelo encerramento da falência, da liquidação judicial ou da liquidação; inapta por localização desconhecida, por inexistência de fato, por omissão e não localização, por omissão contumaz ou por omissão de declarações; ou suspensa por inexistência de fato; e) de titularidade de pessoa física com indicativo de óbito; f) cujos processos de execução fiscal estejam arquivados com fundamento no artigo 40 da Lei 6.830/1980 há mais de três anos (artigo 24).

A Lei 13.988/2020 prevê que a concessão do desconto não pode implicar redução superior a 50% do valor total dos créditos a serem transacionados. É interessante observar que o limite de 50% é aferido com base no valor total do crédito, embora o desconto seja aplicado sobre as parcelas acessórias. O prazo de quitação, por outro lado, não pode ser superior a 84 meses. Aqueles limites são aumentados para 70% e 145 meses no caso de transação com pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, organizações da sociedade civil de que trata a Lei 13.019/2014 e instituições de ensino. Em relação às microempresas e empresas de pequeno porte, é a própria Constituição Federal que fundamenta o tratamento tributário favorecido (artigo 146, III, “d”). As demais entidades foram beneficiadas em razão de emendas apresentadas à Comissão Mista do Congresso Nacional. Por outro lado, é vedada a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 meses quanto às contribuições sociais previstas

no artigo 195, I, “a”, e II, da Constituição Federal. Trata-se de limitação que não consta da Lei 13.988/2020, mas decorre de previsão constitucional expressa (§ 11 do artigo 195).

Além dos descontos e dos prazos e formas de pagamento especiais, a Lei 13.988/2020 estabelece a possibilidade de concessão de benefícios relacionados às garantias e às contrições. Nesse sentido, a Portaria 9.917/2020 prevê que podem ser flexibilizadas as regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias e para constrição ou alienação de bens (artigo 8º, IV e V). Neste aspecto, o acordo mais se assemelha ao negócio jurídico processual (*caput* do artigo 190 do CPC⁵⁹²), pois diz respeito aos aspectos processuais da cobrança e não propriamente ao direito material. A Lei 13.988/2020 permite que sejam aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos (artigo 11, § 6º), e prevê que ato do Procurador Geral da Fazenda Nacional pode condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção daquelas já existentes (artigo 14, II).

Além disso, a Lei 13.988/2020 estabelece que na transação podem ser utilizados créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado (artigo 11, § 6º). Ao regulamentar a Lei, a Portaria 9.917/2020 qualifica o aceite de precatórios como uma concessão por parte da Fazenda e permite a utilização inclusive de precatórios de terceiros (artigos 8º, VI, e 57 a 61).

A Lei 13.988/2020 prevê que ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional deve estabelecer as situações em que somente é possível a transação por adesão. Ao fazê-lo, a Portaria 9.917/2020 estabelece que os débitos cujo valor consolidado seja igual ou inferior a 15 milhões de reais somente podem ser transacionados naquele formato. O limite é calculado considerando o somatório de todas as inscrições do devedor elegíveis à transação, observados os critérios do respectivo edital. Quando o somatório das inscrições elegíveis ultrapassar aquele montante, somente é permitida a transação individual (artigo 4º, §§ 1º a 3º).

592 “Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.”

A transação individual é ainda possível nos seguintes casos: a) devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; b) Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; c) débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a um milhão de reais e em relação aos quais haja decisão judicial suspensiva ou garantia por penhora, carta de fiança ou seguro garantia. Além da possibilidade de transação individual, nesses casos é possível eventual adesão à proposta formulada pela PGFN em edital (artigo 32 da Portaria 9.917/2020).

No caso de transação individual proposta pela União, o devedor é notificado por via eletrônica (caso esteja cadastrado na plataforma da PGFN) ou postal e pode apresentar contraproposta (artigos 33 e 35 da Portaria 9.917/2020). A proposta de transação apresentada pelo devedor deve conter plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção dos débitos e ser instruída com diversos documentos, como demonstrações contábeis, relação nominal de credores e valor dos respectivos créditos, laudo econômico-financeiro e de avaliação de todos os bens e direitos, extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras (artigo 36 da Portaria 9.917/2020). Os documentos e as informações servem justamente para possibilitar a aferição da capacidade de pagamento. Assim, o devedor deve estar disposto a relevar a sua saúde financeira caso deseje pleitear a concessão de desconto.

O propósito da lei é que o desconto não seja estendido a todos os contribuintes, como ocorre nos parcelamentos especiais, mas apenas àqueles que estão em situação de crise financeira. São conhecidos os efeitos negativos da criação periódica e recorrente daqueles parcelamentos. Conforme observam Marco Antonio Rodrigues e Rafael Gaia Pepe, a prática “reduz o compliance tributário e estimula o financiamento indireto de agentes privados com o dinheiro público”⁵⁹³.

Nesse sentido, a exposição de motivos da MP 899/2019 indica a pretensão de esvaziar “a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se

593 RODRIGUES, Marco Antonio; PEPE, Rafael Gaia. Ela, a transação fiscal, vista por nós, os advogados públicos. *Jota*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/ela-a-transacao-fiscal-vista-por-nos-os-advogados-publicos-09052020>>. Acesso em: 13/05/2020.

enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida)". Assim, "afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal"⁵⁹⁴.

Dessa forma, essa modalidade de transação objetiva "a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica" e "assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias correntes" (artigo 3, I e V, da Portaria 9.917/2020).

Há, assim, o potencial de incrementar a arrecadação tributária e reduzir a litigiosidade de forma consentânea com a justiça fiscal e promovendo a conformidade tributária, justamente o oposto do que ocorre com o lançamento periódico dos parcelamentos especiais. É certo que não estão vedados novos parcelamentos especiais, mas seria um grande ganho em termos de justiça e de conformidade se a transação viesse a efetivamente substituí-los. O principal desafio que se apresenta, quanto a essa modalidade, é calcular a capacidade de pagamento dos sujeitos passivos de forma adequada e automatizada.

8.4 TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA

A segunda modalidade de transação ocorre no contencioso tributário, administrativo ou judicial, de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Segundo a Lei 13.988/2020, a controvérsia relevante e disseminada é aquela que trata de questões tributárias que ultrapassam os interesses subjetivos da causa (artigo 16, § 3º). Essa definição, ausente na redação originária, foi incluída pelo Congresso Nacional para "dar mais segurança jurídica ao instituto da transação" e "evitar que a celebração desse tipo de transação tributária resolvesse casos muito particularizados

594 BRASIL. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16/01/2020.

ou redundasse em regime tributário especial para o contribuinte que a realizasse”⁵⁹⁵. A modalidade ainda não foi regulamentada, incumbência que compete ao Ministério da Economia (artigos 21 e 22).

Nesse caso não é possível a formulação de propostas individuais. A transação decorre exclusivamente de proposta do Ministro de Estado da Economia, baseada em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal, constante de edital e aberta à adesão de todos aqueles que satisfaçam as respectivas condições (artigos 16, *caput*, e 17, *caput*). Devem constar do edital as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas, e o prazo de adesão (artigo 17, § 1º, I). A transação é realizada exclusivamente por meio eletrônico (artigo 22, § 3º).

A proposta de transação deve, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados (artigo 16, § 2º). É possível que os créditos contemplados pela transação sejam limitados a determinados períodos de competência ou a certas etapas do processo administrativo ou judicial (artigo 17, § 1º, II). Veda-se a transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação (artigos 16, § 2º, e 20, III). Do contrário haveria quebra de isonomia em relação aos sujeitos passivos que não demandaram a Fazenda.

O contribuinte, por outro lado, deve necessariamente se conformar com o entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados (artigos 17, § 1º, III, e 19, § 1º, II). Dessa forma, a transação resolve o problema relacionado aos créditos passados, mas o contribuinte deve se conformar para o futuro. Contudo, essa eficácia prospectiva da transação cessa diante do advento dos enunciados ou precedentes persuasivos previstos no artigo 927 do CPC ou nas hipóteses constantes do artigo 19 da Lei 10.522/2002, em que a Fazenda Nacional está dispensada de contestar, oferecer contrarrazões, recorrer e autorizada a desistir dos recursos já interpostos (artigo 19, § 1º, II).

Nessa modalidade, a transação apenas pode ser realizada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação

595 BRASIL. Congresso Nacional. *Parecer (CN) n. 1, de 2020*. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em 13/05/2020.

judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação (artigo 18, *caput*). Assim, é possível a transação antes da inscrição do crédito em dívida ativa, se houver, por exemplo, ação declaratória, mandado de segurança ou impugnação em análise em delegacia de julgamento da Receita Federal ou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese existentes na data do pedido (artigo 19, § 3º). Será indeferida a adesão que não importar em extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto (artigo 19, § 2º). Trata-se, assim, de transação resolutiva do litígio, em conformidade com o disposto no artigo 171 do CTN.

Por outro lado, é vedada a oferta de transação nas hipóteses previstas no artigo 19 da Lei 10.522/2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional, ou se existente enunciado ou precedente persuasivo (artigo 927 do CPC) integralmente favorável à Fazenda. Dessa forma, se a questão já foi decidida com relativa segurança jurídica pelo Poder Judiciário, não é o caso de transação.

Assim como ocorre na transação na cobrança da dívida ativa, a lei limita o desconto a 50% do crédito e o prazo máximo de quitação em 84 meses (artigo 17, § 2º). Ao contrário do que ocorre naquela modalidade de transação, contudo, não há aumento dos limites para pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte e demais entidades beneficiadas. Outra diferença é a possibilidade de incidência do desconto sobre o valor principal da dívida, além dos acessórios (multa, juros de mora e encargos legais).

Essa modalidade não é voltada apenas para os créditos que são objeto de cobrança por parte da União, mas pode abranger pleitos de repetição do indébito tributário formulados pelos sujeitos passivos. Assim, a União pode propor aos contribuintes com os quais litiga em torno de determinada tese o pagamento de quantia inferior àquela originariamente demandada.

O sujeito passivo que aderir à transação deve requerer a homologação judicial do acordo (artigo 19, § 1º, I). Na hipótese de inexistência de ação judicial em curso, o contribuinte deve formular pedido de autocomposição extrajudicial, que é processado por meio de procedimento de jurisdição voluntária, nos termos do artigo

725, VIII, do CPC. Objetiva-se com isso que a decisão homologatória (da autocomposição judicial ou extrajudicial, conforme o caso) constituía título executivo judicial, nos termos do artigo 515, II e III, do CPC.

Nota-se que a transação no contencioso de disseminada e relevante controvérsia jurídica é voltada para os litígios tributários relevantes. A absurda proliferação e eternização dos processos judiciais e administrativos tributários nada faz senão gerar perdas para ambas as partes da relação tributária e para a sociedade como um todo. Pelo lado do Poder Público, são gerados elevados custos no âmbito da Receita, da advocacia pública, do Poder Judiciário. O sujeito passivo, por sua vez, tem custos excessivos com advogados, bancos e seguradoras. Os valores, que poderiam ser utilizados na execução de políticas públicas ou na atividade econômica do contribuinte, são aplicados na simples manutenção do conflito, que não raro se prolonga por décadas. A transação tributária, nesse contexto, pode gerar benefícios para ambas as partes da relação tributária conflituosa. Não se trata de solucionar o problema crônico da litigiosidade, mas de proporcionar mais um mecanismo importante para o seu enfrentamento.

8.5 TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR

O contencioso tributário de pequeno valor é aquele no qual o lançamento fiscal ou a controvérsia não supera 60 salários mínimos (artigo 23, I). Dentro desse valor de referência não compensa financeiramente para a União promover a cobrança. Daí que a transação, nessa hipótese, objetiva reverter os custos da cobrança em benefícios para ambas as partes e resolver a problemática relacionada à disseminação de pequenas demandas. No âmbito do contencioso tributário de pequeno valor, a Lei 13.988/2020 fez mais do que apenas regulamentar a transação. Ela possibilitou a criação de um microsistema tributário, dotado de maior flexibilidade, simplicidade procedimental e no qual é possível a utilização de outros métodos alternativos.

Nesse sentido, a lei estabelece, para o contencioso tributário de pequeno valor, a possibilidade de “adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação” (artigo 23, II). Embora discipline apenas a transação, a Lei 13.988/2020 permite que outros métodos alternativos sejam utilizados. É possível cogitar da mediação, da negociação e até mesmo da arbitragem. O contencioso de

pequeno valor deverá ser objeto de regulamentação por parte do Ministério da Economia, inclusive quanto à adoção dos métodos alternativos, o que ainda não foi realizado. Na regulamentação deverão ser observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência (artigo 23, *caput*).

A lei suprimiu a possibilidade de recurso ao CARF no contencioso de pequeno valor. O julgamento administrativo ocorrerá em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal. Deverão ser observados, contudo, o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do CARF (artigo 23, parágrafo único). Pretendeu-se com isso resolver o problema relacionado ao elevado número de processos de pequeno valor em tramitação no CARF, que acabam prejudicando o julgamento de processos com maior relevância econômica⁵⁹⁶. A simplificação do procedimento, que parece compatível com o baixo valor dos créditos envolvidos, certamente não será imune a críticas, já que os órgãos de julgamento da Receita são compostos apenas por auditores fiscais, sem a paridade entre fisco e contribuinte que ocorre no CARF.

Segundo afirma o Procurador da Fazenda Nacional Rogério Campos, no contencioso tributário de pequeno valor se objetivou criar um microsistema, similar ao Juizado Especial Federal, com maior flexibilidade e apto, inclusive, para solucionar conflitos de massa. Concebeu-se, segundo ele, um ambiente relativamente seguro em que é possível experimentar diferentes mecanismos para a solução das lides tributárias. A segurança decorre do fato de que eventuais benefícios não configuram renúncia de receita para fins de incidência do artigo 14 da LRF, já que o débito possui valor inferior ao do respectivo custo de cobrança⁵⁹⁷.

Quanto à transação, ela é possível tanto no âmbito administrativo quanto judicial e ocorre exclusivamente por meio de adesão. Além da observância do limite de 60 salários mínimos quanto ao valor do crédito tributário, para a transação é necessário que o sujeito passivo seja pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte (artigo 24, parágrafo único). Além disso, é preciso que esteja pendente impugnação, recurso, reclamação administrativa ou haja processo de cobrança da

596 Nesse sentido foi o debate realizado na audiência pública promovida pela Comissão Mista do Congresso Nacional em 13/02/2020 acerca da MP 899/2019. A gravação da sessão está disponível no canal da TV Senado no *youtube*: < <https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17/05/2020.

597 ESCOLA DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Palestra “transação tributária”, 06/05/2020. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=z7FgOMfRF-Y&feature=youtu.be>>. Acesso em: 24/05/2020.

dívida ativa da União (artigo 24, *caput*). Trata-se, assim, de transação resolutiva do litígio, conforme exige o artigo 171 do CTN.

Em quase 70% dos processos administrativos atualmente em trâmite nas delegacias de julgamento da Receita Federal estão em questão créditos de até 60 salários mínimos. Esses processos representam, contudo, apenas 1,6% dos valores lá discutidos. Assim, a possibilidade de transação em relação a eles objetiva ganhos de eficiência, economicidade e a redução do elevado número de processos em trâmite administrativo⁵⁹⁸.

Os seguintes benefícios, cumulativos ou não, podem ser contemplados na transação: a) desconto de até 50% do valor total do crédito; b) prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; c) oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições. O prazo máximo de quitação, que era de 84 meses nas outras duas modalidades, foi reduzido para 60 meses. Não há aumento dos limites para categorias diferenciadas, mesmo porque a transação apenas pode ocorrer com pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte. Não há vedação a que o desconto incida sobre o valor principal da dívida, ao contrário do que ocorre na transação na cobrança da dívida ativa.

A Lei prevê que a proposta de transação poderá ser condicionada ao compromisso do contribuinte de requerer a homologação judicial do acordo (artigo 26). Há sensível diferença em relação à transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, na qual a homologação foi prevista como obrigatória pela lei. A desnecessidade de homologação do acordo é compatível com o baixo valor envolvido.

No contencioso tributário de pequeno valor, é possível observar um potencial promissor em dois diferentes aspectos. O primeiro diz respeito ao encerramento de diversos processos que sobrecarregam as instâncias administrativas. Já o segundo está relacionado à criação de um ambiente para a experimentação de novas formas de solução de litígios que, se exitosas, podem ser replicadas fora do respectivo microssistema. O desafio que se apresenta, na

598 Nesse sentido foi a afirmação do Subsecretário de tributação e contencioso da Receita Federal, Sandro de Vargas Serpa, na audiência pública promovida pela Comissão Mista do Congresso Nacional em 13/02/2020 para debater o texto da MP 899/2019. A gravação da sessão está disponível no canal da TV Senado no *youtube*: <<https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17/05/2020.

regulamentação da lei e na formulação das propostas, é evitar a geração de um desincentivo ao pagamento espontâneo dos pequenos débitos e assegurar a isonomia em relação aos contribuintes que cumprem com o seu dever tributário sem demandar a Administração.

8.6 COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA IGUALDADE E COM O CTN

Analisados os principais aspectos da Lei 13.988/2020, importa examinar de forma mais específica a sua compatibilidade com os princípios da legalidade, da igualdade e com a disciplina do CTN acerca da transação tributária. Não haverá o seu exame em face do princípio da indisponibilidade e supremacia do interesse público, pois é apenas no caso concreto que o interesse público pode ser aferido. Neste aspecto, apenas se rememora a adequada previsão da Lei de que “a União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Medida Provisória, sempre que, *motivadamente, entender que a medida atenda ao interesse público*” (artigo 1º, § 1º).

Conforme se expôs no capítulo 3.7, o princípio constitucional da legalidade, do qual decorre a natureza *ex lege* do tributo, impõe a necessidade de previsão legal específica para que seja possível transacionar. A lei não pode permitir a transação em qualquer caso, mas deve indicar hipóteses específicas e restritas em que a transação é admissível. É possível a concessão de razoável discricionariedade normativa ou decisória ao administrador, considerando que a transação, por não implicar instituição ou majoração de tributos, submete-se ao regime da legalidade simples.

No caso, a Lei 13.988/2020 não confere excessiva discricionariedade à Administração. Há um regramento suficientemente detalhado sobre as condições e os requisitos que devem ser observados para a celebração do ajuste. Por outro lado, a possibilidade de transação é circunscrita pela Lei 13.988/2020 a hipóteses restritas: débitos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, disseminada e relevante controvérsia jurídica e créditos tributários de pequeno valor. Há, assim, compatibilidade com o princípio da legalidade.

O princípio da igualdade tributária, conforme se expôs no capítulo 4, revela a necessidade de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição dos encargos fiscais. O legislador, assim, deve eleger fatores de discriminação que

possuam um vínculo de correlação lógica com o tratamento diferenciado. Essa relação de pertinência deve ser compatível com a Constituição, especialmente com o princípio da capacidade contributiva. O respeito à capacidade contributiva promove a justiça fiscal, ao onerar os cidadãos segundo a sua aptidão para contribuir, com respeito ao mínimo existencial e observado o dever de solidariedade.

Na transação da cobrança da dívida ativa, a restrição dos descontos aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação é compatível com o princípio da igualdade. O critério de discriminação eleito pelo legislador, consistente no nível de recuperabilidade do crédito tributário, tem pertinência lógica com o tratamento diferenciado. Serão oferecidas condições mais favoráveis ao devedor que, de outra forma, provavelmente não adimpliria a dívida tributária. Percebe-se um nítido intuito arrecadatório, o que é totalmente compatível com a Constituição. A tributação é justamente o meio para financiar os direitos fundamentais e os compromissos assumidos pelo Estado Social de Direito. Além disso se privilegia a capacidade contributiva, que é a principal medida de justiça no âmbito da tributação. A irrecuperabilidade do débito está em princípio relacionada justamente à ausência de capacidade do devedor para contribuir.

Na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, o critério de diferenciação de tratamento consiste na relevância e disseminação de controvérsia jurídica objeto de demandas judiciais ou administrativas. Observa-se um vínculo de correlação lógica com o tratamento diferenciado. Oferecem-se condições mais favoráveis de pagamento nos casos em que, por um lado, o próprio direito da Fazenda é duvidoso e, por outro, a inadimplência dos contribuintes pode decorrer da complexidade da legislação ou de razoável discordância em relação aos critérios jurídicos aplicados pelo Fisco. Na exposição de motivos da MP 899/2019 é mencionado expressamente o objetivo de conferir correto tratamento aos contribuintes que são autuados “pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco”.

Há compatibilidade com os princípios e valores consagrados pela Constituição, notadamente com a razoável duração do processo, a segurança jurídica, a eficiência administrativa e a arrecadação tributária. Além disso, por se tratar de transação que ocorre exclusivamente na modalidade de adesão, idênticas condições são oferecidas a todos os sujeitos passivos que estejam na mesma situação. Mediante

o tratamento rigorosamente equitativo dos contribuintes, privilegia-se o princípio da isonomia.

Na transação no contencioso tributário de pequeno valor, o fator de diferenciação entre os contribuintes está relacionado ao respectivo porte (pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte) associado ao valor do débito tributário (até 60 salários mínimos). Há correlação lógica com o tratamento diferenciado. São concedidos descontos e condições especiais em casos em que, de um lado, não é viável economicamente para a União promover a cobrança e, de outro, os devedores têm presumidamente baixa capacidade contributiva e têm alguma discordância em relação à cobrança.

Há compatibilidade com a Constituição, pois se privilegia o princípio da eficiência e da razoável duração dos processos. O vínculo de correlação lógica também vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva e da finalidade de desenvolvimento das pequenas empresas. É o próprio texto constitucional que determina o tratamento favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte (artigo 146, III, “d”). Como se trata de acordo que ocorre exclusivamente no formato de adesão, a isonomia é também privilegiada mediante o oferecimento, em edital, de idênticas condições a todos os contribuintes que estejam na mesma situação.

Assim, a disciplina da Lei 13.988/2020 é compatível com o princípio da igualdade. O grande desafio consistirá na sua observância por ocasião da regulamentação da lei, da expedição dos editais de transação e da celebração dos acordos.

A Lei 13.988/2020 também está em conformidade com a normativa do CTN. Ela indica a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (artigos 10, 13, 16, 17, § 3º e 25, § 2º) e, de forma geral, as condições em que ela é admissível.

Estabelece-se que a transação tributária é resolutiva do litígio (*caput* do artigo 1º), ou seja, a modalidade preventiva está afastada, em consonância com o disposto no artigo 171 do CTN. O litígio exigido pelo CTN, no entanto, é interpretado de forma ampla pela Lei 13.988/2020. Basta a inscrição em dívida ativa para que se configure a resistência do contribuinte à pretensão da Fazenda.

Dessa forma, a transação tributária na cobrança da dívida ativa pressupõe a inscrição do crédito em dívida ativa (artigo 10). Já a transação no contencioso

tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica só pode ser realizada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo (artigo 18). A transação no contencioso tributário de pequeno valor, por outro lado, apenas será realizada na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União (artigo 24).

Assim, verifica-se que a Lei 13.988/2020 é compatível com o CTN e com a Constituição Federal. Se aplicada com o objetivo de promoção do interesse público e com observância ao princípio da isonomia, ela pode contribuir de forma relevante para a soluções dos litígios tributários. O instituto da transação, se bem utilizado, tem o potencial de incrementar a arrecadação tributária de forma mais eficiente e justa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De três princípios constitucionais decorrem as principais limitações que a Constituição diretamente impõe à possibilidade de transação entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. São eles a supremacia e indisponibilidade do interesse público, a legalidade e a igualdade.

Não raro o primeiro deles é equivocadamente invocado como óbice às transações administrativas. Mas a noção de supremacia e indisponibilidade do interesse público não tem o alcance de, *a priori*, constituir impeditivo às soluções consensuais de conflitos com a Administração Pública, inclusive em matéria tributária.

A expressão *interesse público* é indeterminada. Não é possível defini-la de forma abstrata e geral. Os interesses públicos são múltiplos, relacionam-se a questões tidas como essenciais pelo ordenamento jurídico e apenas podem ser identificados no caso concreto, por meio do processo de concretização do Direito. Em dada situação, o interesse público pode coincidir com um interesse difuso, um interesse coletivo, o interesse meramente econômico do aparato estatal, o interesse privado de um único indivíduo. O que importa é analisar as circunstâncias do caso à luz da ordem jurídica e notadamente da Constituição Federal, que consagra os valores essenciais do nosso ordenamento.

O princípio da supremacia do interesse público não significa a prevalência apriorística de um titular de posição jurídica em detrimento de outro. Em dado caso podem coexistir interesses protegidos pelo ordenamento jurídico, sem que a Constituição ou a Lei tenham predeterminado a solução para a questão. Neste caso, cabe à Administração Pública realizar o juízo de ponderação, a fim de verificar o interesse predominante e a extensão dessa prevalência. É assim que se resolvem os conflitos em nossa ordem jurídica.

A supremacia do interesse público é um preceito dirigido ao legislador e à Administração Pública. O legislador, especialmente quando edita normas de direito público, deve considerar aquele postulado e por isso podem se justificar as leis que conferem prerrogativas à Administração Pública, que impõem sujeições especiais no exercício da atividade pública ou que restringem direitos dos particulares em favor da coletividade. Já a Administração deve sempre atuar com o objetivo de atender o

interesse público. Se agir para fazer prevalecer um interesse individual – desde que ele não coincida com o interesse público –, o ato é inválido por desvio de finalidade.

Genericamente a finalidade de todo ato administrativo deve consistir na realização do interesse público. No caso concreto, o agente praticará o ato com uma finalidade específica, que deve necessariamente traduzir o interesse público e ser objeto de adequada motivação. É o interesse público que limita a discricionariedade do administrador. É a motivação, por sua vez, que auxilia o controle da validade formal do ato. A invalidez ocorre quando o ato não visar ao interesse público. Apenas as escolhas incompatíveis com a ordem constitucional devem ser invalidadas, pois o administrador não pode ser substituído pelo agente que realiza a fiscalização.

A indisponibilidade do interesse público está relacionada à circunstância de que os administradores não titularizam, mas apenas gerem os interesses que lhes são confiados. Os agentes públicos, portanto, não podem livremente dispor do interesse público. O preceito tem um sentido muito próximo e complementar ao da supremacia do interesse público e por isso é possível concebê-los como princípio único.

A supremacia e indisponibilidade do interesse público configura uma condicionante da transação tributária: ela só será válida quando visar atender ao interesse público. Isso significa que, ao atuar na margem de discricionariedade conferida pela Lei, o agente público deve buscar a solução que melhor atenda ao interesse público, que pode consistir justamente na celebração do acordo. Observados os limites da lei, é o interesse público que deve orientar o agente em sua decisão – não transacionar ou transacionar e em que medida fazê-lo – e ser objeto de motivação adequada.

O princípio da legalidade, por sua vez, significa que direitos subjetivos e deveres jurídicos apenas podem surgir em razão de Lei. A necessidade de observância aos mandamentos da Lei norteia a atuação da Administração Pública e, nesse sentido, alude-se à legalidade administrativa. É possível distinguir o regime da legalidade estrita, no qual a Lei deve esgotar a regulação da conduta, do regime da legalidade simples, no qual é possível que ela confira discricionariedade normativa (abstrata) ou decisória (concreta) à Administração.

No âmbito tributário, a discricionariedade estrita limita-se às hipóteses de instituição ou majoração de tributos. Quanto às demais questões, como a transação tributária, aplica-se o regime da legalidade simples. Para matérias tributárias que estejam submetidas ao regime da legalidade simples e em relação às quais a

Constituição não determinou que sejam disciplinadas por Lei Complementar, é em tese possível a utilização da medida provisória. Trata-se, novamente, do caso da transação tributária.

As noções de indisponibilidade do *interesse público* e de indisponibilidade de *bens públicos* não se confundem. O agente público jamais poderá dispor do interesse público e nem mesmo uma lei poderia autorizá-lo a, no caso concreto, fazê-lo. A inconstitucionalidade seria evidente. Já a alusão à indisponibilidade dos bens públicos significa apenas que a sua alienação deve observar a forma prevista em lei, tendo em vista que os agentes públicos apenas administram bens que não lhe pertencem. A rigor, portanto, não existe indisponibilidade dos bens públicos: em conformidade com a lei, eles são disponíveis.

Uma previsão genérica em lei já satisfaz a exigência que decorre do dito princípio da indisponibilidade dos bens públicos. Para a disposição em relação ao tributo, todavia, a lei há de ser mais detalhada e descrever hipóteses específicas e restritas em que a disposição é admissível. Essa especificidade relaciona-se a uma peculiaridade do crédito tributário: a sua natureza legal (*ex lege*), que decorre do princípio da legalidade tributária.

Não é possível que a lei admita a transação em qualquer hipótese e tampouco atribua excessiva margem de discricionariedade para a Administração Pública transacionar, o que violaria o conceito constitucional do tributo. Uma faculdade geral de transação faria com a Lei fixasse na prática apenas o valor máximo do tributo e não a completude da regra-matriz de incidência. É possível a concessão de considerável discricionariedade normativa ou decisória ao administrador, já que a transação se submete ao regime da legalidade simples.

Do texto constitucional não resulta nenhum impeditivo a que a transação abranja formas de concessão como a redução do valor devido a título de tributo ou de penalidades, a aceitação de outro bem em pagamento, a compensação e a dilação do prazo para pagamento. Tudo está abrangido na competência tributária da pessoa política, que é protegida pelo princípio federativo. Se o ente pode deixar de tributar ou perdoar o débito tributário, ele também pode transacionar, inclusive em relação ao valor principal do tributo. Não pudesse o crédito tributário ser objeto de qualquer redução, diferimento ou dispensa de pagamento, o exercício da competência tributária deveria ser obrigatório e não facultativo.

Não há remissão ou anistia quando a transação envolve desconto ou dispensa em relação a tributo ou a penalidade. É que o desconto ou a dispensa é concedido como contrapartida a uma concessão feita pelo contribuinte. Já na remissão e na anistia ocorre o perdão puro e simples do tributo ou da penalidade.

É a pessoa política a quem a Constituição outorgou a faculdade de criar o tributo que detém a competência para editar a lei autorizativa da transação. Já a iniciativa do ato é concorrente entre os legitimados constitucionais. Não incide o disposto no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, razão pela qual é desnecessário que a lei regule exclusivamente o tributo ou a transação.

A necessidade de previsão legal específica para a transação tributária decorre não apenas do princípio da legalidade, mas também do princípio da igualdade. É que a lei é o instrumento da isonomia. No campo tributário, a igualdade implica o tratamento equitativo, justo e não discriminatório entre os contribuintes, com respeito à capacidade contributiva. O preceito deve ser observado tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei de transação.

A fim de que atenda ao princípio da igualdade, a lei de transação deve eleger fatores de discriminação que possuam um vínculo de correlação lógica com o tratamento diferenciado, na linha sustentada por Bandeira de Mello. Esse vínculo deve ser compatível com os valores consagrados pela Constituição Federal, notadamente com a capacidade contributiva, que é o principal critério de justiça no âmbito tributário. O respeito à capacidade contributiva promove a justiça fiscal ao onerar os cidadãos segundo a sua aptidão para contribuir, com respeito ao mínimo existencial e observado o dever de solidariedade.

A lei não pode conferir discricionariedade tamanha à Administração Pública a ponto de que inexista garantia mínima de tratamento isonômico aos contribuintes. Por outro lado, a igualdade constitui ela própria fator limitante da discricionariedade, já que Administração Tributária tem o dever de aplicar a lei de maneira equitativa, sem promover favorecimentos ou perseguições.

A transação tributária, assim como os acordos em geral firmados pelo Poder Público, pressupõe a possibilidade de aplicação daquilo que foi acordado para casos semelhantes. Um meio importante para assegurar o respeito à igualdade está relacionado à publicidade e à transparência das transações.

No âmbito infraconstitucional, o Código Tributário Nacional desempenha a função de veicular normas gerais tributárias. A Constituição Federal, que confere as

características próprias do federalismo brasileiro, expressamente atribuiu aquele papel à lei complementar nacional.

O detalhamento do regramento do Código é feito pelos entes federativos, a quem a Constituição conferiu autonomia, isonomia e competência legislativa concorrente em matéria tributária. Disso decorre inclusive a possibilidade de previsão de novas formas de extinção da obrigação tributária nas leis locais. O regramento da lei complementar nacional, desde que circunscrito ao âmbito que lhe é atribuído pela Constituição, deve ser observado pelas pessoas políticas sem que se cogite de afronta ao princípio federativo.

Quanto à transação tributária, a disciplina do Código limita-se à prescrição de normas gerais e é materialmente compatível com a Constituição Federal. Disso resulta que os entes federativos devem observar a normativa e podem expedir suas próprias regras para atender às suas especificidades.

A transação, na forma em que disciplinada pelo CTN, consiste em um ajuste firmado entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária que, mediante concessões mútuas, acordam em terminar litígio administrativo ou judicial acerca da obrigação tributária com o objetivo de extingui-la. Como decorrência da transação, o crédito tributário pode ser extinto, de forma imediata ou diferida, por uma ou mais das formas legalmente previstas, como pagamento, compensação, dação. A transação será modalidade própria de extinção relativamente ao crédito que foi objeto de dispensa por parte da Administração.

A transação tributária tem natureza contratual. Ela pressupõe a composição de vontades entre os sujeitos da relação tributária, que fazem mútuas concessões. A característica que essencialmente diferencia o contrato do ato jurídico em sentido estrito é justamente o acordo de vontades.

De acordo com o artigo 171 do CTN, é necessário que a lei estabeleça as condições em que transação pode ocorrer e indique a autoridade competente para autorizá-la em cada caso. A disciplina do Código está, neste aspecto, em conformidade com o princípio da legalidade.

Na forma em que prevista no CTN, a transação tributária deve envolver lide judicial ou administrativa e não pode ocorrer de forma preventiva. Por outro lado, o CTN não faz qualquer restrição quanto ao conteúdo das concessões, mas apenas prevê que ela se relaciona ao crédito tributário. Na terminologia do Código, a expressão crédito tributário diz respeito tanto à obrigação tributária propriamente dita

como às infrações tributárias. A Lei, portanto, pode eleger todas as concessões que forem compatíveis com a Constituição.

Diversos autores afirmam que a existência de dúvida é um dos requisitos para a transação tributária. Contudo, o CTN não circunscreve a possibilidade de transação a qualquer espécie de incerteza, seja em relação aos fatos, seja em relação à interpretação da norma tributária. Não há tampouco qualquer condicionante nesse sentido que decorra da Constituição Federal. Na realidade, o que o CTN exige é a existência de litígio. A incerteza, na disciplina do Código, é simples decorrência lide e não requisito específico da transação. Isso não impede que a lei local preveja a existência de forma específica de dúvida como pressuposto para a celebração do acordo.

A transação configura ato jurídico perfeito. O CTN inclui a transação entre as modalidades de extinção da obrigação e não estabelece qualquer hipótese de revisão do seu conteúdo. Ressalva-se a possibilidade de rescisão ou revisão do acordo se houver previsão em lei ou no respectivo termo de transação, segundo determinados pressupostos formais e materiais. Além disso, excepcionalmente pode ser reconhecida a nulidade da transação, se realizada em desconformidade com a Constituição ou a Lei.

A vinculabilidade da tributação, que significa que as atividades administrativas mais importantes no âmbito tributário são preponderantemente vinculadas (artigo 3º e 142 do CTN), não constitui por si impedimento à realização da transação tributária. A autoridade pública não deixa de cobrar ou lançar o tributo na transação. Ela age nos estritos termos em que prevê a lei. Ainda que houvesse antinomia entre o artigo 171 e aqueles dispositivos, a questão se resolveria pelo critério da especialidade. Todas as normas foram introduzidas na ordem jurídica pelo mesmo veículo.

A transação tributária não constitui renúncia de receita para fins de incidência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A renúncia é caracterizada pela unilateralidade, que é justamente o oposto da bilateralidade inerente à transação. Por outro lado, a transação, por ser modalidade própria de extinção do crédito tributário prevista no artigo 171 do CTN, poderia ter sido expressamente incluída no elenco do artigo 14, fosse essa a intenção do legislador.

Aquela bilateralidade associada à extinção da obrigação diferencia a transação da isenção, do incentivo e do benefício fiscal. Dessa forma, o artigo 10 da

LC 24/1975, na parte em que estabelece que a transação relativa a ICMS depende de convênio, é inconstitucional por ofensa ao artigo 23, § 6º, da Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda Constitucional 01/1969. O preceito é também incompatível com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição de 1988.

A Lei 13.988/2020, que trata da transação tributária no âmbito federal, é compatível com a Constituição e com o CTN. Se aplicada com o objetivo de promoção do interesse público e com observância ao princípio da isonomia, ela pode contribuir de forma relevante para a soluções dos litígios tributários e para o incremento da arrecadação de forma mais eficiente e justa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 2017.

ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 365-372.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças: direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. Clima republicano e estado de direito. *Revista de informação legislativa*, v. 21, n. 84, out./dez. 1984. p. 95-112.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro*. Estudos em homenagem a Vicente Ráo. São Paulo: Resenha Universitária, 1976

_____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 10.

_____. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARACHO, José de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Belo Horizonte: Furmarc/UCMG, 1982.

BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Tomo I. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 83, ago. 2002, p. 116-125.

_____. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BERCOVICI, Roberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*, comentado por Clovis Beviláqua. Edição Histórica. Volume IV. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1958.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BOEING, Ana Paula Sabetzki. Abrangência e distinções entre os regimes da legalidade estrita e da legalidade simples em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 142, 3º trim. 2019.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *PL 4834/1954*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_imp?jsessionid=8F887B290536C3E536A42343F5C78575.proposicoesWebExterno2?idProposicao=224724&ord=1&tp=completa>. Acesso em: 10/02/2019.

_____. Câmara dos Deputados. *PL 5082/2009*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 29/01/2020.

_____. Congresso Nacional. *Medida Provisória nº 899, de 2019 (Contribuinte Legal)*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>>. Acesso em: 13/05/2020.

_____. Congresso Nacional. *Parecer (CN) n. 1, de 2020*. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em 13/05/2020.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. *CONVÊNIO ICM 24/75*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV024_75>.

Acesso em: 31/01/2020.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. *CONVÊNIO ICMS 33/00*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2000/CV033_00>. Acesso em: 31/01/2020.

_____. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16/01/2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Código Tributário Nacional completa 50 anos de idade. *Revista Consultor Jurídico*, 26 de outubro de 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-26/consultor-tributario-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos-idade>>. Acesso em: 10/01/2019.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 217-297.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária: nascimento e morte: a transação como forma de extinção do crédito tributário. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual*. Belo Horizonte, n. 12, 1993.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Direito Tributário Participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Direito Constitucional*. v. 1, Segundo Tomo. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 1962.

ESCOLA DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Palestra “transação tributária”, 06/05/2020. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=z7FgOMfRF-Y&feature=youtu.be>>. Acesso em: 24/05/2020.

ESCOLA, Héctor Jorge. *El interés Público como Fundamento Del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989.

ESTADOS UNIDOS. House of Representatives. *United States Code*. Disponível em: <<https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleF&edition=prelim>>. Acesso em: 11/05/2020.

_____. Internal Revenue Service. *Form 656 Booklet. Offer in Compromise*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>>. Acesso em: 22/05/2020.

_____. Internal Revenue Service. *Form 656-L: Offer in Compromise (Doubt as to Liability)*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656l.pdf>>. Acesso em: 22/05/2020.

FRANÇA. *Code civil des Français*: édition originale et seule officielle. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/evenements/code-civil-1804-1.asp>>. Acesso em: 23/11/2019.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Manual de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: contexto, texto e argumentos. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009.

_____. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GRILLO, Fabio Artigas. *Transação e Justiça Tributária*. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias*. Incentivos e Benefícios Fiscais. IN: *Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Almedina, 2012.

_____. Interesse Público, Moralidade e Capacidade Contributiva. *Interesse Público*. Belo Horizonte, n. 105, set.-out. 2017. p. 169-183.

_____. IPTU, ITBI e Capacidade Contributiva: Diversidade de Bases de Cálculo e Critérios para a Progressividade. IN: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). *Tributos municipais em debate*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 45-58.

_____. Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes. *Revista Consultor Jurídico*, 6 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-06/betina-grupenmacher-fisco-contribuintes>>. Acesso em: 11/01/2019.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 137-166.

HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público*. Dissertação. Universidade Federal do Paraná, 2011.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5 ed. rev. e atual. por Juliana Campos Horta. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Arts. 170 a 171. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.

JUNQUEIRA, Helena Marques. *Transação Tributária*. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades. *Tributação em Revista*, n. 56, jan.-jun. 2010. p. 14-22.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Revista Consultor Jurídico*, 18 de dezembro de 2019. A medida provisória 899 e o princípio da legalidade tributária. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/consultor-tributario-medida-provisoria-899-principio-legalidade-tributaria>>. Acesso em: 19/01/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 75, dez. 2001, p. 62-70.

_____. Confissão e Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 159, dez. 2008, p. 31-40.

_____. O regime jurídico dos incentivos fiscais. IN: *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Hugo de Brito Machado (Coord.) São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 28, ano 5, jul. – ago. 2007.

_____, Hugo de Brito. MP do "contribuinte legal" reacende a discussão sobre a transação tributária. *Revista Consultor Jurídico*, 30 de outubro de 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-out-30/consultor-tributario-mp-contribuinte-legal-reacende-debate-transacao-tributaria>>. Acesso em: 19/01/2019.

MACITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos; FUNAGOSHI, Caristina Mari. *Jota*. A realidade da transação tributária no Brasil. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em: 10/10/2019.

MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 15-42.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional: inteligência do dispositivo: prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material: rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal: opinião legal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 373-382.

MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 51-69, set. 2012/fev. 2013.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 20. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. *Direito Municipal Brasileiro*. 15. ed. Atualização por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Criação de Secretarias Municipais: Inconstitucionalidade do art. 43 da Lei Orgânica dos Municípios do Estado de São Paulo. *Revista de Direito Público*, vol. 15, jan-mar 1971. p. 284-288.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. O conteúdo do regime jurídico-administrativo e seu valor metodológico. *Revista de Direito Público*, n. 2, out./dez.1967.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDONÇA, Priscila Farinelli de. *Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias*. Dissertação. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 331-363.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1955. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 09/11/2019.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969*. Tomo I. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970.

_____. *Tratado de Direito Privado*, Tomo XXV. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1959.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 3. ed. Volume II.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 483-503.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Direito Administrativo Democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A Transação em Matéria Tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese (doutorado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

PEIXOTO, Daniel. *Competência administrativa na aplicação do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 158-192.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Direito Financeiro*. São Paulo: Método, 2018.

REIS, Élcio. *Transação do Crédito Tributário e a Procuradoria Geral*. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual*, Minas Gerais, n. 31, jul.-ago. 1998. p. 9-29.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

RODRIGUES, Marco Antonio; PEPE, Rafael Gaia. Ela, a transação fiscal, vista por nós, os advogados públicos. Jota. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/ela-a-transacao-fiscal-vista-por-nos-os-advogados-publicos-09052020>>. Acesso em: 13/05/2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação?* In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 167-190.

SANTOS, Lucília Aparecida dos. *Transação Tributária no Brasil: Possibilidades e limites*. *Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, v. 3, n. 1, jan./dez. 2012, p. 321-352.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 43-88.

SARMENTO, Daniel. SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUZA, Luciane Moessa. *Resolução consensual de conflitos coletivos envolvendo políticas públicas*. Brasília: Fundação Universidade de Brasília, 2014.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 299-330.

_____. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./abr. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 89-110.

TV SENADO. *MP 899/2019 - Debate sobre transação tributária*. 13/02/2019. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17/05/2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos*. v. 3. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 317-373.

_____. Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 683-714.